

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ÍGOR SUASSUNA LACERDA DE VASCONCELOS**

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ILUSÃO JURÍDICA:**  
**ANÁLISE DA PROGRESSIDADE DOS TRIBUTOS REAIS SEGUNDO A**  
**JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**Brasília – DF**

**2014**

**ÍGOR SUASSUNA LACERDA DE VASCONCELOS**

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ILUSÃO JURÍDICA:  
ANÁLISE DA PROGRESSIDADE DOS TRIBUTOS REAIS SEGUNDO A  
JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Trabalho apresentado como requisito  
parcial à obtenção do título de Bacharel  
em Direito pela Faculdade de Direito da  
Universidade de Brasília.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

**Brasília – DF**

**2014**

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

**ÍGOR SUASSUNA LACERDA DE VASCONCELOS**

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ILUSÃO JURÍDICA:  
ANÁLISE DA PROGRESSIDADE DOS TRIBUTOS REAIS SEGUNDO A  
JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Trabalho apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

O candidato foi considerado ..... pela banca examinadora, em    /    /2014.

Orientador:	Prof. Dr. Valcir Gassen  Faculdade de Direito da UnB
Membro:	Prof. Me. Rafael Santos de Barros e Silva  Faculdade de Direito da UnB
Membro:	Prof. Me. Raphael Peixoto de Paula Marques  Faculdade de Direito da UnB
Suplente:	Prof. Me. João Costa Neto  Faculdade de Direito da UnB

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
ITCD	Imposto sobre Transmissão <i>causa mortis</i> e Doação, de quaisquer bens ou direitos
ITBI	Imposto sobre Transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre Imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
EC	Emenda Constitucional
RE	Recurso Extraordinário
CNM	Confederação Nacional dos Municípios
CCJ	Comissão de Constituição e Justiça

# SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>Introdução</b>	<b>7</b>
<b>2</b>	<b>Conceitos iniciais acerca da progressividade dos tributos e capacidade contributiva</b>	<b>10</b>
2.1	A relação entre tributos e Direitos Humanos Fundamentais.....	10
2.2	A progressividade e regressividade dos tributos.....	16
2.3	Regressividade da matriz tributária brasileira e a distinção entre tributos reais e pessoais.....	21
<b>3</b>	<b>A evolução da progressividade dos impostos reais na visão do Supremo Tribunal Federal</b>	<b>27</b>
2.1	Progressividade Fiscal e Extrafiscal do IPTU (RE 153.771/MG).....	27
2.2	Progressividade do ITBI (RE 234.105/SP).....	36
2.3	Progressividade do ITCD (RE 562.045/RS).....	46
<b>4</b>	<b>Observações Finais</b>	<b>60</b>
<b>5</b>	<b>Referências Bibliográficas</b>	<b>63</b>

## INTRODUÇÃO

A questão tributária no Brasil é, muitas vezes, debatida de maneira insatisfatória. No campo político, poucos foram os presidentiáveis (candidatos à eleição em 2014) que sugeriram alterações significativas na estrutura dos impostos, taxas e contribuições, que visassem uma arrecadação mais efetiva e maior distribuição de riquezas. Thomas Piketty, já nos alertou, em sua obra “Capital in the Twenty-First Century”, que, em termos de distribuição de riquezas, o cenário econômico que se apresenta não é tão otimista como afirmavam alguns décadas atrás. No campo acadêmico, muitas discussões parecem se preocupar mais a polidez conceitual do que efetivamente com os reflexos econômicos e sociais que os tributos podem causar.

No primeiro capítulo, faz-se uma contextualização das classificações existentes no Direito Tributário, bem como o esclarecimento de conceitos iniciais importantes, tais como a relação entre tributos e direitos fundamentais e sobre a regressividade da matriz tributária brasileira. Tem-se que a prática de instituir e cobrar tributos se modificou a partir de eventos marcantes da história humana, tais como a Revolução Francesa e Industrial, ambas ocorridas durante o século XVIII. Esses movimentos históricos, que não estão estanques aos períodos em que ocorreram nem às limitações geográficas do continente europeu, possibilitaram a diferenciação entre Estado e propriedade.

O Estado passa, então, a ser ente assegurador da propriedade privada como garantia fundamental, usando dos meios legítimos para tanto. A instituição de tributos sobre a propriedade não é só uma maneira de compelir os cidadãos a contribuir para as finanças, projetos e gastos públicos, mas também para distribuir a carga tributária, provendo igualdade social e diversificando conhecimento, aspectos ínsitos de uma democracia transparente.

Além disso, o fenômeno da tributação encaminhou para que fossem estabelecidos certos limites ao poder de tributar, como, por exemplo, o respeito à capacidade econômica do contribuinte. Há séculos, não é razoável admitir que aqueles que ganham mais, e, portanto, detém mais poder, se esquivem dos encargos sofridos pelo resto da população.

Com a nova concepção dos tributos, surgem dogmas que tentam categorizá-lo em diferentes nichos. Daí a importante crítica de que muitas classificações doutrinárias, no intuito de esclarecer melhor a sistemática tributária e a distinção didática acerca dos tributos, acabam servindo como argumentação jurídica para lastrear algumas concepções que não se adequam com um modelo tributário progressivo, este não visto apenas como uma forma de se cobrar tributos através de uma escala graduada de valores, mas atento aos direitos e garantias fundamentais identificados pelo nosso legislador constitucional.

A partir destas ideias, tornou-se possível realizar uma análise crítica sobre o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da progressividade fiscal e extrafiscal dos tributos de natureza real. A ordem em que os julgados foram apresentados reflete, cronologicamente, a sedimentação da jurisprudência daquele tribunal em relação ao IPTU e ITBI, e a subsequente ruptura quando do julgamento sobre a progressividade das alíquotas do ITCD.

## **1. Conceitos iniciais acerca da progressividade dos tributos e sobre a capacidade contributiva.**

### **1.1. A relação entre tributos e Direitos Humanos Fundamentais**

A forma como a questão tributária vem sendo discutida no Brasil por vezes conduz a uma visão dos institutos tributários quase mistificada, ou seja, dissociada da realidade econômica e social na qual estamos inseridos. Com efeito, muitos institutos jurídicos não são suficientes para debater e racionalizar as questões que se põem de trás de qualquer sistema tributário eficiente, tais como a estabilização econômica, a distribuição de riquezas e a alocação de recursos públicos.

O pensamento jurídico deve se voltar ao ser humano, numa tentativa de tornar realidade a atuação do Estado, que tenha como principal objetivo elevar ao patamar mais alto os valores que compõem a dignidade humana e a cidadania. Assim, o desenvolvimento buscado pelo Estado não é apenas aquele referente ao aspecto econômico, mas sob o ponto de vista democrático e viabilizador de garantias e preceitos fundamentais, tais como igualdade e propriedade, além dos direitos à moradia, saúde, alimentação, lazer, segurança e etc<sup>1</sup>.

É indubitoso, portanto, que o contribuinte tem o direito fundamental de ser tributado da maneira mais ponderada e razoável possível, para que se torne viável a efetivação de seus direitos fundamentais e o gozo de uma vida digna.

Essa ideia é reforçada pelo fato de ter a Constituição Federal de 1988 objetivado a construção de uma sociedade justa (art. 3º, I), tendo como pressuposto necessário a justiça fiscal. Como salientam Murphy e Nagel<sup>2</sup>, “além da eficiência econômica, o valor social a que tradicionalmente se dá peso na formulação de um sistema tributário é a justiça”. Assim, o Direito se libertou do positivismo jurídico para conferir importância à prática de uma ética concreta em benefício do ser humano.

---

<sup>1</sup> Ex vi do art. 6º, da Constituição Federal

<sup>2</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 16.



Entre outros princípios que influenciam essa nova visão interpretativa, está o da dignidade humana, sendo que a proteção aos direitos humanos é hoje tema de grande importância nas nações democráticas do mundo inteiro, especialmente após a segunda guerra mundial.

O tema em análise é, de certa maneira, novo, se comparado com a evolução do Direito em si. Contudo, a vinculação entre Direito Tributário e Direitos Fundamentais é de suma importância, pois consolida a ideia de que a tributação existe como forma de realização de justiça social.

Apesar da respeitável posição e autoridade de Norberto Bobbio<sup>3</sup> em sistematizar os direitos humanos fundamentais em gerações, distinguindo-os em relação a momentos históricos específicos, entendemos que, por sua natureza, esses direitos não podem ficar estagnados a concepções de espaço e tempo.

Isso porque, como salienta Boaventura de Sousa Santos<sup>4</sup>, nos últimos tempos, os direitos humanos se transformaram em linguagem de política progressista, resultando em uma tensão dialética entre o Estado e a sociedade civil:

O conceito de direitos humanos assenta num bem conhecido conjunto de pressupostos, todos eles tipicamente ocidentais, designadamente: existe uma natureza humana universal que pode ser conhecida racionalmente; a natureza humana é essencialmente diferente e superior à restante realidade; o indivíduo possui uma dignidade absoluta e irredutível que tem de ser defendida da sociedade ou do Estado;

Se observarmos a história dos direitos humanos no período imediatamente a seguir à Segunda Grande Guerra, não é difícil concluir que as políticas de direitos humanos estiveram em geral ao serviço dos interesses económicos e geo-políticos dos Estados capitalistas hegemónicos. Um discurso generoso e sedutor sobre os direitos humanos permitiu atrocidades indescritíveis, as quais foram avaliadas de acordo com revoltante duplicidade de critérios.

É importante entender que a noção de direitos humanos é um processo dinâmico e heterogêneo, que se relaciona de maneira intrínseca com grupos étnicos e religiosos e, por isso, tem-se que tomar cuidado com as pretensões

---

<sup>3</sup> BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992

<sup>4</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa Santos. *Por uma concepção multicultural de direitos humanos*. Disponível em: <http://www.ces.uc.pt/emancipa/research/pt/ft/multicultural.html>, acesso em 21/11/14.

universalistas ou relativistas que porventura possam aparecer, já que, em casos gerais, a inclusão gera a exclusão dos não incluídos.

Se, num primeiro momento, logo após a instauração dos Estados de Direito na Europa Ocidental, a igualdade substancial gerou significativas alterações legislativas, hoje a questão mais debatida coloca-se em outros termos, isto é, na reivindicação de um direito à diferença. Esta ideia parte do princípio de que, em lugar de se reivindicar uma “identidade humana comum”, é preciso que sejam contempladas, desde sempre, as diferenças existentes entre as pessoas, evidência empírica que pode ser facilmente comprovada, pois os homens e mulheres não são iguais entre si.

Há diferenças genéticas, étnicas, culturais, sociais e, claro, econômicas. A humanidade é diversificada, multicultural, e parece mais útil procurar compreender e regular os conflitos inerentes a essa diversidade de culturas e formas de pensar do que buscar uma falsa, e inexistente, identidade.

Além disso, como prescreve Cançado Trindade<sup>5</sup>, a divisão em gerações dos direitos humanos revela-se historicamente indemonstrável e juridicamente infundada. Muitos governos, para se escusarem de alguns dos deveres conferidos ao Estado, deixam de efetivar outras garantias, a pretexto de que o mais importante é cuidar dos direitos civis e políticos de primeira geração, que, na prática, caracterizam-se pela proteção e abstenções do Estado para proteger os cidadãos.

Segundo Mendes<sup>6</sup>, os direitos sociais, por outro lado, são direitos que se traduzem numa obrigação de fazer, não apenas do Estado, mas da sociedade em geral, como fica evidente na Constituição da República do Brasil de 1988, ao estabelecer, no art. 196, que o direito à saúde é “direito de todos e dever do Estado”.

A primeira questão que se coloca, portanto, é como efetivar essa gama de direitos estabelecidos em nossa Constituição sem sacrificar os valores liberais, que sugerem a mínima intervenção estatal na vida dos cidadãos. Sendo assim, impõe-se a questão de que certos direitos sociais ou econômicos demandam medidas redutoras de desigualdade, que necessitam de alto

---

<sup>5</sup> CANÇADO TRINDADE, A. A. *Os rumos do direito internacional dos direitos humanos*, Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, Editor, 2005, p. 622-625.

<sup>6</sup> Mendes, Gilmar ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 710.

investimento estatal, já que não se pode imaginar que seria possível introduzir solidariedade social nas mentes e corações de todos aqueles que possuem mais privilégios, ao ponto de se tornar desnecessária a utilização da máquina pública para tal fim. Portanto, atualmente, o grande problema para a efetivação desses direitos é a escassez de recursos para viabilizá-los, ou, como esclarece boa parte da doutrina, os direitos sociais limitam-se ao financeiramente possível, ou ainda, à reserva do possível.

Como não poderia deixar de ser, o Direito Tributário está intimamente relacionado tanto com a questão da arrecadação de recursos públicos, quanto com os gastos públicos, pois só se pode gastar o que se arrecada, e, por isso, o Direito tributário, como ciência indissociada de outros ramos do conhecimento, revela-se como instrumento básico para intervenção estatal com vistas à garantia de direitos humanos fundamentais, expressos através da realização de justiça social.

Diante desse quadro, vão se tornando cada vez mais tensas as interferências estatais, por meio dos tributos, na propriedade alheia. Contudo, é o próprio Estado que cumpre o papel de assegurar a propriedade privada como garantia fundamental, usando dos meios legítimos para tanto.

A instituição de tributos sobre a propriedade não é só uma maneira de obrigar pessoas a contribuir para as finanças, projetos e gastos públicos, mas também para reafirmar a sua cidadania e distribuir a carga tributária, provendo igualdade social e diversificando conhecimento, aspectos muito importantes em uma democracia transparente.

Assim, como pondera Gassen<sup>7</sup>:

a tributação não pode ser vista apenas como interferindo no direito de propriedade privada (como direito natural, como lei da natureza), mas como uma das peças chaves que ajuda a sustentar o direito de propriedade tal qual se convencionou.

Cabe ao Estado conferir segurança aos direitos dos cidadãos, tais como o direito de propriedade, por meio de instrumentos balizados pela legalidade e igualdade. Nesse sentido, Murphy e Nagel<sup>8</sup>:

---

<sup>7</sup> GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 15

Se existe um tema dominante que se faz presente em toda nossa discussão, ele é o seguinte: a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar. A justiça ou injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário.

Ademais, é importante ressaltar que, para Ataliba<sup>9</sup> é da essência do sistema republicano o consentimento dos tributos, mas “só há Estado de Direito onde há segurança jurídica”. Nessa seara, o fenômeno da tributação encaminhou para que fossem estabelecidos certos limites ao poder de tributar, como, por exemplo, o respeito à capacidade econômica do contribuinte.

Com isso, busca-se efetivar os direitos e condições mínimas para que cada cidadão possa usufruir da democracia, superando-se uma ideologia individualista oposta a qualquer sentimento de solidariedade social custeado por recursos públicos, ou a ideia de que num universo neoliberalista, em que se preserva a livre concorrência e a livre iniciativa, só não ascende economicamente quem não quer.

Daí identifica-se o papel socializador dos tributos, que podem onerar diferentemente aqueles que se encontrem em pontos de partida distintos, ou são economicamente menos favorecidos. O que se busca afirmar é que não há república sem igualdade, assim como não há regime democrático se o cidadão não for tratado com isonomia frente à lei, inclusive a tributária.

Para Fischer et al.<sup>10</sup>, o Estado Democrático está, portanto, adstrito aos compromissos de liberdade e igualdade materiais, objetivando uma vida digna para todos. Nesse contexto, o tributo deixa de ser apenas uma fonte de renda estatal e passa a ser um instrumento de realização de justiça. A igualdade no tratamento tributário deixa de ser meramente formal para se tornar um

---

<sup>8</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, p. 15.

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. *Derechos Humanos y Tributacion. Primeras Jornadas Internacionales de Tributacion y Derechos Humanos*. Lima: Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, 1990, p. 15.

<sup>10</sup> Fischer, Octavio Campos (Org.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p.14-15.

mecanismo substancial de distribuição de riquezas. Por isso, a tributação feita de forma indistinta, que ocorre no Brasil com mais frequência sobre o consumo e também, como se verá adiante, sobre o patrimônio, ignora a diversidade de direitos e pessoas deles titulares, bem como as necessidades da realidade social, atendendo ao princípio liberal da igualdade meramente formal e violando, frontalmente, o princípio democrático da igualdade substancial, pois trata de forma igual sujeitos e situações desiguais.

Mas, se o abstencionismo do Estado foi pensado, em um momento determinado momento histórico, como uma garantia aos cidadãos, a não interferência estatal na economia e na sociedade acabou por permitir o surgimento de enormes distorções, gerando injustiças, desigualdades e exclusão social.

Como esclarecem José Roberto Freire Pimenta e Lorena Vasconcelos<sup>11</sup>, a igualdade de todos perante a lei - dogma inafastável no Estado Liberal - proibia o legislador de estabelecer tratamento diversificado às diferentes posições sociais. Se, por um lado, isso permitiu eliminar os injustos privilégios medievais, por outro lado, todas as diferenças concretas e reais entre os cidadãos passaram a ser ignoradas pelo Estado, o que gerou uma série de discriminações e injustiças. Se essas existiam na Idade Média, por força da lei, elas também se fizeram presentes no Estado Liberal de Direito, pelas deliberadas abstenções da lei e a limitação de sua força cogente, com a finalidade declarada de manter o Estado neutro e impassível diante das intoleráveis desigualdades reais.

Diante disso, tornou-se necessária a assunção de um papel interventor pelo Estado: não mais para oprimir as pessoas, como no absolutismo, mas para propiciar, a todos os que delas necessitassem, a liberdade concreta e a igualdade substancial:

se no contexto medieval a lei era instrumento de dominação, pois reconhecia, estabelecia e assegurava a manutenção de desigualdades e privilégios, no Estado Liberal, a igualdade formal é que acabou cumprindo esse papel, só que desta vez por omissão<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> Freire Pimenta, José Roberto; Vasconcelos Porto, Lorena. *Instrumentalismo Substancial e Tutela Jurisdicional Civil e Trabalhista: Uma Abordagem Histórico-Jurídica*. Rev. Trib. Reg. Trab. 3ª Região, Belo Horizonte, v. 43, n.73, p. 98

<sup>12</sup> *Idem*

Tornou-se, então, necessário recorrer às leis e aos princípios constitucionais para garantir a igualdade substancial dos cidadãos. Na seara tributária, o princípio da capacidade contributiva tem como principal fundamento propiciar a realização da justiça fiscal, onerando aqueles que manifestem capacidade contributiva e desonerando a renda utilizada para despesas necessárias à vida digna. Para que tal garantia seja efetivada, é necessário que as leis infraconstitucionais que instituem os tributos excluam de sua incidência, ou, ao menos, desonerem, despesas como saúde, educação e alimentação, e ao mesmo tempo, estabeleçam uma incidência mais rigorosa nas despesas supérfluas.

Portanto, em um Estado Democrático de Direito, só é admissível, observados os direitos fundamentais do cidadão, a tributação incidente sobre as manifestações da capacidade contributiva, e não a incidência indiscriminada sobre a capacidade econômica, que leva em consideração apenas o fato de determinado indivíduo manifestar potencialidade econômica, o que pode se traduzir em uma tributação sobre os recursos mínimos para a manutenção de sua família. É, portanto, obrigatória a observância de todos os tributos ao mínimo vital, como chamado pelos juristas italianos, ou mínimo isento, como na Espanha, sempre em respeito à instituição de garantias e direitos fundamentais.

Apesar do imposto de renda ser o tributo em que a observância da capacidade contributiva fique mais evidente, é possível percebê-la também em relação aos tributos sobre o consumo, desonerando os produtos de primeira necessidade, e sobre o patrimônio, como no caso de isenções concedidas a imóveis que atendam padrão popular, ou que estejam localizados em determinadas localidades.

Assim, apesar da Constituição brasileira assegurar aos cidadãos direitos fundamentais como a igualdade perante a lei, a lei tributária nem sempre observa rigorosamente este princípio. Não raramente, ele é violado tanto pela forma como enxergamos os tributos, com classificações e dogmas esdrúxulos, como pela legislação infraconstitucional, que, muitas vezes, não está atenta a capacidade contributiva do cidadão ao tributar-lhe a renda necessária para um padrão mínimo de vida digna e ao não deduzir esses valores despendidos com educação, saúde e outros serviços, que, *a priori*, são de incumbência do

Estado. Este modelo vai de encontro ao princípio da igualdade e à valorização dos demais Direitos Humanos reconhecidos internacionalmente.

## **1.2. A progressividade e regressividade dos Tributos.**

O cerne do liberalismo, propagado por John Locke e Adam Smith durante o século XVII/XVIII, era o de que o Estado não deveria intervir no domínio econômico, eminentemente privado. Dessa forma, os tributos deveriam ser neutros, com uma função estritamente fiscal, ou seja, os tributos deveriam ser utilizados apenas como uma forma de obtenção de meios materiais para as atividades típicas do Estado.

Já o Estado de Bem-Estar social (*Welfare State*), no século XIX, percebe a força de uma poderosa arma em suas mãos: o tributo. No período moderno das finanças públicas, o Estado percebe que nenhum tributo é completamente neutro e, assim, passa a utilizá-lo como meio de intervenção no domínio econômico e social, além de ser graduado, sempre que possível, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

É principalmente em nome da capacidade contributiva, que a Constituição Brasileira de 1988 estabeleceu o seguinte:

Art. 145. § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para Misabel Abreu Machado Derzi<sup>13</sup>, responsável pela atualização do livro *Direito Tributário Brasileiro* de Aliomar Baleeiro, a progressividade nos tributos é a melhor técnica de personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, § 1º da Constituição de 1988.

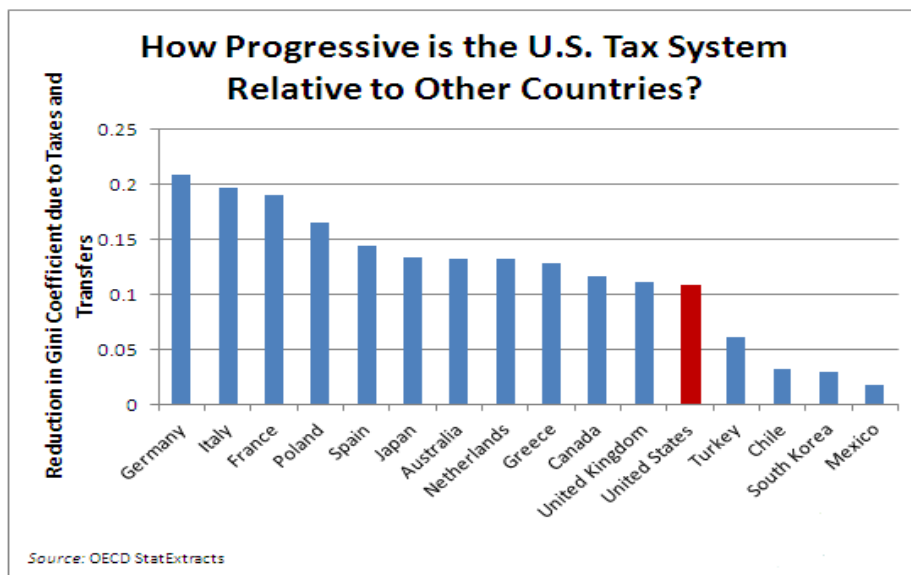
Dessa forma, é possível graduar os encargos tributários de acordo com os direitos individuais e com as atividades econômicas dos contribuintes, e, na medida em que o legislador considera as suas necessidades pessoais e familiares, passa a conceder deduções e isenções daquilo que é mais

---

<sup>13</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 345.

essencial para o exercício de uma vida digna. Além disso, essas renúncias de receitas em prol do princípio da igualdade podem ser compensadas através de uma maior tributação sob os produtos de maior valor, ou cuja importância seja relativizada, a fim de que a arrecadação se mantenha em níveis estáveis e não acarrete prejuízo às finanças públicas.

É por isso que, apesar dos movimentos neoliberais, a progressividade dos tributos ainda persiste nos países mais desenvolvidos, permanecendo mais suave em países como a Inglaterra e os Estados Unidos, porém mais agressiva na Alemanha e na França. Observe-se o seguinte gráfico apresentado recentemente pela OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico):



O gráfico acima apresenta a redução no coeficiente de Gini em cada um dos países após a incidência tributária. Quanto maior o índice de Gini, maiores os níveis de desigualdade de renda.

Pela análise do gráfico, podemos observar que a redução no coeficiente em razão da arrecadação dos impostos e despesas<sup>14</sup> é maior em países como Alemanha e França, e menor na Inglaterra e Estados Unidos, o que leva a conclusão mais imediata de que o sistema tributário americano é menos progressivo, por exemplo.

<sup>14</sup> Aqui, entende-se por despesas as distribuições de riquezas administrativas, como subsídios e transferências entre os entes federados.



Vale destacar que a tributação é progressiva na medida em que a alíquota média aumenta com a renda (ou qualquer outra base tributária), proporcional se a alíquota média permanece constante à medida que a renda aumenta e regressiva se alíquota média diminui com as maiores manifestações de riquezas.

Para Seligman<sup>15</sup>, a nomenclatura apresentada para distinguir uma tributação proporcional da progressiva não é a mais adequada, pois progressividade também envolve uma questão de proporcionalidade.

No primeiro caso, a alíquota se mantém em aumentos proporcionais de renda, enquanto que no segundo, o imposto aumenta proporcionalmente à renda, ou seja, a alíquota aumenta *pari passu* à base de cálculo.

Entretanto, em ambos os casos, verifica-se uma proporcionalidade, apesar dos resultados diferentes. Sendo assim, a diferença não deveria ser ilustrada pela distinção entre tributação proporcional e progressiva, mas entre uma proporção regular e uma proporção progressiva.

Quando a alíquota diminui conforme for aumentando os valores da coisa tributável, seja ela propriedade, renda ou qualquer outra, tem-se uma tributação regressiva, ou como definida pelos franceses, tributação progressiva ao contrário (*progression à rebours*). À título de exemplificação, suponha-se que o indivíduo “A” pague 10 de imposto ao adquirir o produto X, e tenha uma renda de 1.000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2.000, aquele imposto passaria a significar 0.5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois quanto menor a renda, maior o ônus relativo.

Apesar da discussão da tributação progressiva normalmente estar associada aos tributos diretos, em que o exemplo mais imediato é o imposto de renda, ela também pode estar presente em outras espécies tributárias, tais como o IPTU e o ITCD, e, de mesma forma, nos tributos indiretos, como o IPI, para que itens supérfluos sejam mais tributados do que itens necessários. Para melhor esclarecer o tema, é importante fazer a distinção entre tributos diretos e tributos indiretos.

---

<sup>15</sup>SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. 2º ed. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 9

Segundo Amaro<sup>16</sup>, tributos diretos são aqueles em que o contribuinte de direito e o contribuinte de fato se confundem, ou seja, não há o repasse do encargo econômico. Os tributos indiretos, ao contrário, são devidos “de direito” por uma pessoa, mas pagos por outra, situação em que o contribuinte de direito repassa o encargo financeiro ao contribuinte de fato. Entretanto, é preciso ter cautela com essa rotulagem, pois, juridicamente, todo contribuinte é de direito, já que ele é definido por lei. É numa análise puramente econômica que se permite identificar o contribuinte de fato.

Outra consideração importante diz respeito à personificação dos tributos, que é uma forma mais ampla de levar em consideração características específicas do contribuinte na hora de auferir a sua capacidade contributiva. Pode-se personalizar um tributo ao estabelecer isenções a determinados contribuintes, como no caso de doentes de baixa renda que necessitam de remédios de alto custo, ou, a possibilidade de encarar os encargos de uma família para efeitos da incidência tributária. A rigor, personalização e progressividade são técnicas de graduação da capacidade contributiva que se interrelacionam e se complementam.

A personalização possibilita aquilo que Aliomar Baleeiro e outros juristas nacionais e internacionais denominam de capacidade contributiva subjetiva. Isso ocorre uma vez que a personalização dos impostos, ou de certo leque de impostos, acarreta a necessidade de elevação das alíquotas incidentes sobre as faixas de renda ou patrimônio dos economicamente mais ricos, e a diminuição das alíquotas para aqueles economicamente desfavorecidos, de forma que o montante da arrecadação continue o mesmo.

Sendo assim, para tentar separar os dois institutos, a progressividade dos tributos atenderia a critérios mais objetivos que o legislador deve considerar na capacidade contributiva de um certo número de contribuintes, enquanto que a personalização atende à critérios subjetivos que variam de contribuinte para contribuinte, resultantes de seus gastos ou necessidades pessoais (para atender cônjuge, filhos, doença etc.). Portanto, quanto mais pessoal o tributo, maior deverá ser a sua progressividade.

---

<sup>16</sup>AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.111.

A matriz tributária brasileira continua muito objetiva e pouco progressiva, mesmo com as alterações previstas pela Constituição Federal de 1988. Isso porque os dados e estatísticas objetivamente considerados na hora de se cobrar um tributo, ou na hora de se identificar uma faixa de incidência, na maioria dos casos, não levam em conta as características subjetivas de quem está suportando aquele determinado encargo tributário.

É o que acontece, por exemplo, com as faixas para o cálculo progressivo do imposto de renda. Vejamos a tabela abaixo, colhida do sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil<sup>17</sup>:

**Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física a partir do exercício de 2015, ano-calendário de 2014.**

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.787,77	-	-
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5	134,08
De 2.679,30 até 3.572,43	15,0	335,03
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5	602,96
Acima de 4.463,81	27,5	826,15

Ao estabelecer a incidência tributária com base apenas em dados objetivos, levando-se em consideração simples manifestação de riqueza, desconsidera-se uma série de condições subjetivas, como as até aqui apresentadas, capazes de tornar, de certa maneira, regressiva a incidência do imposto de renda em alguns casos. Esta regressividade se acentua se observamos que a alíquota do imposto permanece a mesma (27,5%) para bases de cálculo acima de R\$ 4.463,81, fazendo com que pessoas físicas que ganhem perto dos R\$ 5 mil reais paguem parte consideravelmente maior de sua renda em tributos do que aqueles que ganhem fortunas de dinheiro.

<sup>17</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont2012a2015.htm>. Acesso em: 12/10/14, às 20:20.

Para corrigir este problema, talvez fosse necessário uma maior diferenciação de renda, com mais faixas de incidência, e um mecanismo que possibilitasse maiores deduções e isenções, caso o contribuinte apresente os requisitos para obtê-las.

Contudo, a propaganda dos mais ricos tem difundido a ideia de que as alíquotas mais elevadas são danosas e excessivas, quando elas somente existem para possibilitar que os economicamente menos favorecidos (a grande maioria dos brasileiros) tenham sua situação identificada e juridicamente contemplada.

Na medida em que o legislador se mostra sensível aos encargos que pesam de maneira mais forte sobre os mais pobres, como alimentação e remédios, permitindo-lhes a dedução, tem de recuperar a perda de receita, com uma progressividade mais acentuada. E não se fale aqui, que a personalização dos tributos deve ser aplicada de igual maneira em relação aos mais ricos, já que, como alertado por Thomas Piketty, os 1% mais ricos de uma população, responsáveis por boa parte das receitas tributárias em relação ao produto interno bruto, não sofrem uma redução considerável em sua qualidade de vida se vier a pagar mais impostos, já que estes atingem parte pouco significativa de sua renda.

Apesar disso, como salienta Machado Derzi<sup>18</sup>, à elite mais rica interessa um critério meramente objetivo de apreensão de capacidade contributiva, preso a um sistema proporcional, ou de pouca progressividade, já que dessa forma os mais ricos terão de pagar menos impostos para compensar o déficit dos mais pobres, ainda que a grande maioria suporte desproporcionalmente os encargos.

### **1.3. A regressividade da matriz tributária brasileira e a distinção entre tributos reais e pessoais.**

A doutrina tem proposto diversas classificações para os tributos, levando em consideração certas particularidades de cada espécie considerada isoladamente em comparação com os demais. Essas classificações se

---

<sup>18</sup>BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 418.

propõem a melhor explicar o sistema jurídico tributário, mormente nos casos em que o próprio legislador se inspira na classificação doutrinária para restringir o alcance de determinada regra apenas a uma espécie de tributo.

Há várias classificações que podem ser adotadas para os impostos, dentre elas: a) impostos diretos e indiretos; b) impostos fiscais e extrafiscais; c) impostos reais e pessoais; d) impostos progressivos, proporcionais e seletivos, além de outras classificações distribuídas conforme o entendimento de cada autor.

No presente trabalho, mais nos interessa as duas últimas classificações identificadas acima, sem prejuízo de reconhecimento das demais, já que não é plausível uma distinção estanque dos tributos. Acontece que o Supremo Tribunal Federal (STF) vinha adotando a distinção entre impostos reais e pessoais para encampar suas decisões (que serão, mais a frente, analisadas) acerca da progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), do imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e, mais recentemente, do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens e direitos (ITCD), impostos corriqueiramente considerados reais.

Além disso, a progressividade, já discutida supra, assim como a proporcionalidade, seletividade e a personalização, permitem uma visão sistêmica dos tributos que se adequam aos seus prepostos de identificação e, com isso, voltam-se para uma maior isonomia tributária e diminuição das desigualdades.

Segundo Sabbag<sup>19</sup>, são considerados pessoais os tributos que levam em conta as condições particulares do contribuinte, ou seja, aquelas qualidades pessoais e juridicamente qualificadas do sujeito passivo. Assim, o imposto pessoal possui um caráter eminentemente subjetivo, tendo como seu maior exemplo o imposto de renda. Nessa linha de raciocínio, o referido imposto é pessoal, porque sua incidência leva em consideração características

---

<sup>19</sup>SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª Ed. 2012, p. 411

peçoais do sujeito passivo, como a quantidade de dependentes, e os gastos com saúde, educação, previdência social etc.

Já os tributos reais, também intitulados “tributos de natureza real”, são aqueles que levam em consideração a matéria tributada ou tributável, isto é, o próprio bem ou coisa (*res*, em latim), sem cogitar das condições pessoais do contribuinte. Para Harada<sup>20</sup>,

os impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto os impostos reais são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais do contribuinte.

Vale destacar, entretanto, que, como apontado por Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>21</sup>, “separar os impostos em pessoais e reais é atitude falha, uma vez que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas”. Assim, mesmo o imposto sobre o patrimônio (o mais real da tríade “patrimônio, renda e consumo”), atingirá o proprietário independentemente da coisa (*res*), em face do princípio *ambulat cum dominus*, que designa que a coisa segue seu dono.

Por isso, todo tributo é, na verdade pessoal, inexistindo tributos pessoais ou impostos reais. Isso porque, sendo a relação jurídica tributária de natureza obrigacional, o fato jurídico que a instaure só pode ser um ato ou um fato humano, e não mero objeto inanimado.

Entretanto, a classificação existente entre tributos reais e pessoais serviu por muito tempo como suporte teórico para que o STF entendesse pela não progressividade de certos impostos, pois o modelo de progressividade proposto pela Constituição Federal de 1988 só seria compatível com os impostos de natureza real. Essa distinção, em verdade, acabou contribuindo para uma maior regressividade do sistema tributário brasileiro, pois que os ditos tributos reais desconsideram as qualificações pessoais de quem está

---

<sup>20</sup>Harada, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, 7 ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 255-256.

<sup>21</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*, Saraiva, São Paulo, 1982, p. 78-79

pagando, em franca violação ao princípio da igualdade, expresso através da capacidade contributiva.

Daí a importante crítica de que muitas classificações doutrinárias, no intuito de esclarecer melhor a sistemática tributária e a distinção didática acerca dos tributos, acabam servindo como argumentação jurídica para lastrear algumas concepções que não se adequam com um modelo tributário progressivo, este não visto apenas como uma forma de se cobrar tributos através de uma escala graduada de valores, mas atento aos direitos e garantias fundamentais identificados pelo nosso legislador constitucional.

Feitos estes esclarecimentos, importante esclarecer o conceito de matriz tributária brasileira, tal como apresentado pelo Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário da Universidade de Brasília (GETrib - UnB), para se referir à questão tributária no Brasil de maneira mais satisfatória. É que, a par das inúmeras classificações e distinções doutrinárias e jurisprudenciais acerca da classificação dos tributos e do sistema tributário como um todo, o fato é que o Brasil apresenta uma matriz tributária regressiva. Segundo Gassen<sup>22</sup>:

Entende-se por matriz tributária as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário. Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só às espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir da suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos.

O conceito de matriz tributária brasileira é, portanto, amplo e não exclusivo, tendo em vista que o assunto incita inúmeras questões, não só jurídicas, mas encontra raízes profundas a partir do estudo do fenômeno social, antropológico e político. Assim,

a compreensão do conceito de matriz tributária é pressuposto fundamental para a concepção e desenvolvimento de um sistema

---

<sup>22</sup>GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 32:

tributário eficiente e deve ser avaliado por ocasião da elaboração de qualquer proposta de reforma tributária, que de fato objetive o desenvolvimento econômico e social do Estado<sup>23</sup>.

Cristiano Kinchescki (2012), em trabalho realizado em conjunto com o GETrib da Universidade de Brasília, identifica ainda três acepções possíveis para o conceito de matriz tributária. O primeiro sentido seria mais restritivo, e não estaria relacionado com a ideia do sistema tributário como um todo, mas apenas com a análise da norma que institui cada tributo individualmente. Em um segundo sentido, a matriz tributária seria entendida como o conjunto de tributos que o Estado teria competência para instituir no âmbito federal, estadual e municipal, juntamente com aqueles já instituídos. O terceiro sentido, mais comum segundo o autor, seria utilizado para designar os sinais externos de riqueza do contribuinte, tais como a renda, o patrimônio e o consumo. E ainda haveria um quarto sentido, em que a matriz tributária seria a fonte de todo o sistema tributário, orientando sua construção e refletindo uma gama de relações concretas, existentes entre homens situados historicamente.

Independentemente de qual sentido adotarmos para o conceito de matriz tributária, fato mais importante é saber que o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, apesar dos consideráveis avanços sociais dos últimos anos, e reflete uma matriz tributária extremamente regressiva.

Acontece que tributamos, de forma indiscriminada, principalmente o consumo, levando pessoas que possuem capacidades contributivas extremamente distintas a pagarem o mesmo tributo. Basta que tomemos como exemplo os alimentos que compramos no supermercado, pois tanto o rico quanto o pobre vão pagar o mesmo tributo se adquirirem o mesmo objeto.

Em termos percentuais, quem ganha até dois salários mínimos, arca, em média, com uma carga tributária em torno de 53,9%, percentual este que vai diminuindo gradativamente conforme vai aumentando a faixa de renda. Isso quer dizer que os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos trabalham 197 dias por ano para pagar tributos, enquanto que aqueles que ganham mais

---

<sup>23</sup> KINCHESCKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 115.



de trinta salários mínimos destinam 106 dias por ano para o pagamento de tributos.

Esse fenômeno é o que Augusto Cesar de Carvalho Leal<sup>24</sup>, chama de efeito Robin Hood às avessas, pois

a matriz tributária brasileira – em paradoxal incoerência com os princípios objetivos fundamentais da República instituída pela Constituição de 1988 – é cruelmente regressiva, o que significa dizer que, em boa medida, quem tem menos capacidade contributiva paga um percentual maior a título de tributos.

Além disso, estamos em um estágio do capitalismo em que o mercado financeiro suplanta qualquer forma de manifestação de força de trabalho. Como explica Piketty (2014), o aumento da desigualdade tende a criar uma aristocracia que vive de rendas e não do seu próprio trabalho – ou é rica por ter herdado uma fortuna e não por ter construído a sua própria.

Portanto, quanto maior parte da riqueza nacional ficar nas mãos dos mais ricos, mais difícil é alguém se alçar a condição de rico e a riqueza herdada passa a ter mais relevância, já que levará a uma consequente falta de mobilidade social. Assim, percebemos o quanto são importantes medidas capazes de enfrentar a regressividade da matriz tributária brasileira, discutindo-se o aumento da tributação da renda e do patrimônio e a redução sobre o consumo, mudanças que tenderiam a distribuir melhor a riqueza entre as camadas sociais brasileiras.

---

<sup>24</sup>CARVALHO LEAL, Augusto Cesar de. (In) Justiça Social por meio dos tributos: A finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 179.

## **2 A evolução da progressividade dos impostos reais na visão do Supremo Tribunal Federal.**

### **2.1. Progressividade Fiscal e Extrafiscal do IPTU (RE 153.771/MG).**

A possibilidade da instituição de alíquotas progressivas em função do valor da base de cálculo (progressividade fiscal) nos impostos reais tem como principal fundamento o princípio constitucional da capacidade contributiva, inserido no art. 145, §1º da Constituição Federal. Os defensores desta tese argumentam que, por força deste princípio, os contribuintes com mais capacidade econômica (melhor situação financeira) deveriam suportar uma carga tributária também maior, o que se faria justamente através da aplicação de alíquotas gradativas.

O Supremo Tribunal Federal (STF), porém, sustentou, durante o período anterior à Emenda Constitucional nº 29/00 (EC 29/00), a improcedência deste posicionamento, por entender que a progressividade de alíquotas dos impostos reais somente era cabível quando houvesse expressa previsão constitucional, o que somente acontecia em relação a progressividade extrafiscal do IPTU (arts. 156, §1º, I e 182, §4º, II) e do ITR (art. 153, §4º, I), unicamente com vistas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade:

No RE 153. 771/MG, o STF julgou a constitucionalidade da Lei nº 5.641 do município de Belo Horizonte, de 22 de dezembro de 1989, que estabeleceu alíquotas progressivas para o IPTU em função do maior valor venal do imóvel, aumentando a alíquota de 1% para 3,1% para determinado contribuinte de IPTU. A inconformidade do contribuinte, pelo significativo aumento no valor da alíquota, levou-o a ajuizar mandado de segurança perante o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, para obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela utilização da progressividade fiscal. O argumento utilizado era de que dita progressividade não comportava previsão constitucional para o IPTU e que a capacidade contributiva seria respeitada através da proporcionalidade do imposto, já que sendo maior o valor no imóvel, tem-se, pela proporcionalidade, a graduação da capacidade contributiva.

As justiças de primeiro e segundo grau denegaram a segurança, utilizando-se dos ensinamentos de importantes doutrinadores como Sacha Calmon Navarro e Geraldo Ataliba, para concluir que o IPTU, como todos os

impostos, deve ser estruturado de modo a satisfazer as exigências do princípio da capacidade contributiva pela progressividade das alíquotas, e não apenas pela proporcionalidade. Assim, concluiu o Desembargador Monteiro de Barros, relator do acórdão em 2ª estância:

Não há, portanto, inconstitucionalidade a ser proclamada como também não há ilegalidade ao sistema adotado pelo Município de Belo Horizonte, de alíquota progressiva, levando-se em consideração a existência de imóveis construídos e terrenos. Não há ofensa alguma também ao Código Tributário Nacional (CTN), que admite, como a Constituição, a diferenciação de alíquotas, que outro objetivo não tem senão estimular a construção civil, em período de tanta falta de moradia.

À época do julgamento, o Desembargador Caetano Carelos sustentou o mesmo entendimento:

Entendo que a alíquota diferenciada aplicada à base de cálculo do imposto não entra na categoria de progressividade, extrafiscalidade que cogita a norma constitucional. Trata-se, é certo, de progressividade tributária, variável de acordo com o valor do imóvel, hipótese que se ajusta perfeitamente ao disposto no §1º do art. 156 da CF, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. O art. 182 da Constituição Federal trata de outro aspecto da progressividade, ou seja da progressividade no tempo, fundada em razão de política de desenvolvimento urbano, cujo fundamento se esteia na contrariedade ao plano diretor, mediante imposição de alíquota radical e progressiva no tempo, de ano para ano, que não se identifica com a progressividade instituída pela lei municipal nº 5.641, de 22.12.89, graduada exclusivamente na capacidade do contribuinte, prevista no art. 145, §1º, da Constituição Federal, segundo o princípio da capacidade contributiva”.

No STF, a Procuradoria-Geral da República emitiu parecer no sentido de que a progressividade fiscal do IPTU, inscrita no §1º do art. 145, só podia ser feita com o objetivo de preservar a função social da propriedade urbana, conforme conceituada pelo §2º do art. 182, ou seja, na verdade, a única forma prevista constitucionalmente de se estabelecer alíquotas progressivas para o IPTU era para aplicar a sanção pela má utilização do imóvel, e não apenas para preservar a capacidade contributiva. Assim, posicionou-se favoravelmente ao conhecimento do recurso do contribuinte.

Entretanto, o ministro relator, Carlos Velloso, deu interpretação extensiva ao §1º do art. 145 da Constituição Federal para reconhecer, a partir das lições de Ives Gandra da Silva Martins, José Maurício Gonti, Hugo de Brito Machado

e outros, que a ressalva “sempre que possível” se relaciona com o caráter pessoal do tributo e não com a graduação segundo a capacidade contributiva, que deve atingir todos os impostos, já que é mera expressão do princípio da igualdade. Assim, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Sendo que a pessoalidade dos impostos deverá, de todo modo, ser perseguida”.

Por isso, aduziu o relator, era necessário distinguir a progressividade fiscal do art. 145, §1º c/c 156, §1º da progressividade sanção do art. 182, §4º, II da CF, que constitui instrumento de realização de política de desenvolvimento urbano, identificada no plano diretor exigido para cidades com mais de vinte mil habitantes. Tem-se, assim, a progressividade extrafiscal, e o não atendimento ao plano diretor faculta ao poder público municipal a progressividade no tempo das alíquotas, especificamente para o solo urbano não edificado, subutilizado ou não-utilizado.

No julgamento, a questão mais importante que se colocava era se a progressividade do IPTU só deveria ocorrer caso houvesse desrespeito da função social do imóvel, ou se ela poderia ser feita simplesmente para dar atendimento ao princípio da capacidade contributiva, ou ainda se esta não seria uma das formas de se atender a função social. José Afonso da Silva<sup>25</sup> pondera:

A progressividade prevista no art. 156 é genérica e pode ser estabelecida com base em critérios diferentes do estabelecido no art. 182, §4º, que é vinculado à situação específica ali indicada, em que a aplicação da progressividade constitui sanção pelo não atendimento de regular e específica exigência do Poder Público Municipal.

Na mesma linha, Sacha Calmon (2012) leciona que o IPTU admite a progressividade em razão da ordenação urbanística dos municípios (progressividade extrafiscal no tempo) e também a progressividade lastreada na capacidade contributiva, que não cresce ano a ano, como a anterior, mas repeita o manifestação de riqueza daquele que está pagando, sem comprometer a renda essencial e necessária para se usufruir uma vida digna.

Vale destacar que independentemente da discussão se riqueza traz ou não efetivo bem-estar para aqueles que dispõem de mais recursos financeiros,

---

<sup>25</sup> DA SILVA, José Afonso. Comentário Contextual à Constituição, 2005, Malheiros Editores, pág.676.

o certo é que alguns fatores de bem-estar como saúde, educação e lazer podem ser medidos diretamente através dos meios que contribuem para sua realização, como a renda familiar.

Hugo de Brito Machado<sup>26</sup> (2010), sob o argumento de que o texto constitucional não comporta redações inúteis, aduz que a progressividade no tempo prevista no art. 182, §4º não exclui a progressividade fiscal do art. 156, §1º, pois que, desta maneira, restaria totalmente inútil este último dispositivo. Além disso, os municípios poderiam adotar outras formas de progressividade para dar atendimento à função social da propriedade, que, na opinião do autor, não se restringem ao estabelecido no plano diretor de política urbana, porque a propriedade também deve ser encarada como riqueza. Sendo assim, a função social na progressividade fiscal se assentaria numa perspectiva redistributiva, “porque se reconhece estar a renda distribuída de modo inconveniente à vista das aspirações éticas da sociedade”.

Entretanto, ao proferir voto no julgamento perante o STF, o Ministro Moreira Alves, em voto vista, divergiu da opinião do relator, posto que, conferindo interpretação literal ao art. 145, §1º, entendeu que apenas os impostos de caráter pessoal seriam capazes de levar em consideração o patrimônio, os rendimentos e atividade econômica do contribuinte, já que os impostos de natureza real alcançam apenas bens singulares ou rendimentos objetivamente considerados, sem levar em consideração situações subjetivas do contribuinte:

Ora, no sistema tributário nacional, é o IPTU inequivocadamente um imposto real, porquanto tem ele como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel localizado na zona urbana do Município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor, tanto assim que o Código Tributário Nacional ao definir seu fato gerador e sua base de cálculo não leva em conta as condições da pessoa do sujeito passivo.

Assim, na linha argumentativa do voto-vista, seria admitida, excepcionalmente, apenas a progressividade extrafiscal das alíquotas dos impostos reais, pois que esta não leva em conta condições pessoais do contribuinte, mas apenas o cumprimento ou não da função social. Na época, anterior à EC 29/00, a redação do art. 156, §1º e 182, §4º eram as seguintes:

---

<sup>26</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Atlas, 2010

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

(...)

§1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executado pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade e expressas no plano diretor.

§4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; (Redação anterior à EC 29/00).

A antiga redação não fazia diferenciação entre a progressividade prevista no art. 156 da prevista no art. 182. Daí porque o então Ministro Moreira Alves entendeu tratar-se de uma única espécie: a progressividade extrafiscal com vistas a dar cumprimento à função social da propriedade.

Assim, o STF, por maioria de votos, entendeu pertinente a distinção entre impostos de natureza real e de natureza pessoal, para concluir que apenas os de caráter pessoal admitiam a progressividade fiscal das alíquotas com vistas a respeitar a capacidade contributiva estabelecida pelo art. 145, §1º da CF.

Na visão do Tribunal, não seria possível desvincular a progressividade prevista no art. 156, §1º, daquela prevista no art. 182, §4º, identificando-se o respeito à função social da propriedade através do que estabelecido no plano diretor de cada município. Deste modo, conferiu-se interpretação restritiva em nome de uma maior segurança jurídica ao contribuinte, que poderia ficar vulnerável às diversas interpretações que os milhares de municípios brasileiros poderiam dar à expressão “função social da propriedade”.

A decisão, neste julgamento, era suficientemente clara, e, apesar de se referir ao IPTU, permitiu concluir que, segundo a orientação do Tribunal Pleno

do STF, no caso dos impostos reais em geral, não se aplicaria a progressividade de alíquotas em função do valor da base de cálculo, apesar do princípio da capacidade contributiva expresso na Constituição.

Note-se que, segundo o STF, os impostos reais eram incompatíveis com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte. Deste modo, o princípio da capacidade contributiva, por si só, não seria suficiente para impor a progressividade das alíquotas.

Contudo, como salientado pela doutrina de Kiyoshi Harada<sup>27</sup>, a classificação doutrinária clássica em impostos de natureza real e impostos de natureza pessoal, significando que aqueles só levam em conta na fixação do aspecto quantitativo do imposto a matéria tributável (bem imóvel), com total prescindência dos aspectos subjetivos de seu proprietário (contribuinte), ao passo que, os últimos levam em conta a situação peculiar de cada contribuinte, “é antiga e hoje perdeu a nitidez”. Isso porque somente o exame do fato gerador do imposto em seus múltiplos aspectos permite classificar determinado imposto como sendo de natureza real, ou de natureza pessoal.

Não se pode jamais prescindir do exame do aspecto material do fato gerador em confronto com os seus aspectos subjetivo e quantitativo, para saber se houve ou não consideração de elementos subjetivos na fixação do *quantum* do imposto. Sendo assim, a obrigação tributária seria sempre pessoal, independentemente da classificação dos impostos em uma dessas duas espécies, e sendo pessoal a obrigação tributária deve incidir o princípio da capacidade contributiva expresso no art. 145, §1º da CF, de observância obrigatória.

Hoje, a própria Súmula 539 do STF prestigia a redução do IPTU fundada nas condições pessoais do contribuinte, vejamos: “É constitucional a lei do Município que reduz o Imposto Predial urbano sobre o imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”.

Em relação ao ITR, a Constituição Federal imuniza as pequenas glebas rurais quando exploradas por proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, §4º, II). Importante destacar que, neste caso, considera-se que o proprietário de imóvel de valor venal elevado espelha, objetivamente,

---

<sup>27</sup> HARADA, Kiyoshi. Progressividade fiscal de imposto de natureza real. 2013, disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/artigo-miolo.php?id=88>, acessado em: 11/11/2014.

capacidade contributiva maior que o proprietário de um imóvel de pequeno valor, utilizado para o sustento de sua família. Daí porque a condenação desse tipo de progressividade fiscal pelo Supremo Tribunal Federal levou o legislador constituinte derivado a inserir expressamente a progressividade do imposto em função do valor venal do imóvel urbano na nova redação do §1º, I, do art. 156 da CF, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º **Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II** (grifo nosso), o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000).

Com o advento da EC 29/00, foi acolhida a distinção entre a progressividade inserida no art. 156, §1º c/c art.145, §1º e a do art. 182, §4º, por meio do implemento da ressalva: “Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, §4º, inciso II” . Assim, a progressividade do IPTU também visaria implantar os objetivos de justiça e igualdade, de modo que paguem os economicamente mais fortes proporcionalmente mais do que aqueles menos favorecidos (importante lembrar que a progressividade também envolve proporcionalidade, como ensina Seligman<sup>28</sup>, apesar de não se confundir com um método proporcional de tributação). Portanto, tem-se uma progressividade fiscal, antes inerente aos ditos impostos pessoais, como o imposto de renda, mas que agora passa, de igual maneira, a ser reconhecida para o ditos impostos reais.

Através da progressividade fiscal, busca-se melhor técnica de personalização dos impostos reais. Já a progressividade extrafiscal, volta-se para cumprir a função social da propriedade, ou para a edificação de imóvel, penalizando aqueles que não dão o uso correto a sua propriedade. O art. 182,

---

<sup>28</sup> SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. 2º ed. Princeton: Princeton University Press, 1908



§4º também teve sua interpretação modificada para reconhecer que o atendimento à função social não se restringia ao estabelecido no plano diretor. Isso porque, até hoje, há Municípios que não têm plano diretor, o qual somente é obrigatório para cidades com mais de 20 mil habitantes, que ficariam privados do instrumento da progressividade extrafiscal.

A nova posição do Supremo Tribunal Federal somente foi consolidada com o advento da EC 29/00, que introduziu expressamente o que antes estava implícito – as diversas formas de progressividade. Contudo, as situações referentes ao período constitucional anterior foram preservadas graças à Súmula 668/STF:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/00, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana (DJ de 13.10.2003).

Por isso, hoje, apesar da revisão de entendimento, ainda é possível encontrar decisões paradigmáticas referentes ao período anterior, como é o caso do RE 378.221 – AgR, RE 381.843 – AgR e RE 390.926-AgR, todos datados do ano de 2009.

Vale destacar que, no RE 423.768/SP, os ministros reconheceram, por unanimidade, a constitucionalidade da EC 29/00, para autorizar as modificações realizadas pela lei do Município de São Paulo que estabeleceu alíquotas progressivas para o IPTU, de acordo com o valor venal e a destinação do imóvel. Nesse caso, foram superados os argumentos do contribuinte, que alegava que a referida lei municipal, bem como a emenda constitucional, ofendiam os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, além do art. 60 §4º, IV, da CF. Em 3 de dezembro de 2010, o STF publicou o informativo 611, referente ao julgamento acerca da constitucionalidade da EC 29/00, ocorrido em 1.12.2010:

Após mencionar os diversos enfoques dados pela Corte em relação à progressividade do IPTU, em período anterior à EC 29/2000, concluiu-se, ante a interpretação sistemática da Constituição Federal, com o cotejo do § 1º do seu art. 156 com o § 1º do seu art. 145, que essa emenda teria repellido as premissas que levaram a Corte a ter como imprópria a progressividade do IPTU. Enfatizou-se que a EC 29/2000 veio apenas aclarar o real significado do que disposto anteriormente sobre a graduação dos tributos, não tendo abolido nenhum direito ou garantia individual, visto que a redação original da

CF já versava a progressividade dos impostos e a consideração da capacidade econômica do contribuinte, não se tratando, assim, de inovação apta a afastar algo que pudesse ser tido como integrado ao patrimônio. Ressaltou-se que o § 1º do art. 145 possuiria cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele estaria contido, o estabelecimento de uma gradação que promovesse justiça tributária, onerando os que tivessem maior capacidade para pagamento do imposto. Asseverou-se, no ponto, que o texto constitucional homenagearia a individualização, determinando que se atentasse à capacidade econômica do contribuinte, a qual haveria de ser aferida sob os mais diversos ângulos, inclusive o valor, em si, do imóvel. Observou-se ser necessário emprestar aos vocábulos da norma constitucional o sentido próprio, não se podendo confundir a referência à capacidade econômica com a capacidade financeira, cedendo a tradicional dicotomia entre tributo pessoal e real ao texto da Carta da República. Frisou-se que essa premissa nortearia a solução de conflitos de interesse ligados à disciplina da progressividade, buscando-se, com isso, alcançar o objetivo da República, a existência de uma sociedade livre, justa e solidária. Aduziu-se que a lei impugnada, por sua vez, teria sido editada em face da competência do Município e com base no § 1º do art. 156 da CF, na redação dada pela EC 29/2000, concretizando, portanto, a previsão constitucional. Salientou-se que o texto primitivo desse dispositivo não se referia ao valor do imóvel e à localização e ao uso respectivos, mas previa a progressividade como meio de se assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Como claramente ressaltado pelos argumentos apresentados, a posição do STF no julgamento do RE 153.771/MG, que afastou a progressividade do IPTU, visto como tributo real e pessoal, nunca se harmonizou com o art. 145, §1º, que, salvo melhor juízo, sempre determinou a pessoalidade dos impostos.

Portanto, a distinção entre impostos reais e pessoais, segundo a nova ótica, parecia não ser mais pertinente, já que todos os impostos, sempre que possível, deveriam levar em consideração aspectos subjetivos do contribuinte.

Conforme muito bem esclarecido por Harada<sup>29</sup>, a rejeição da progressividade dos impostos reais, inclusive sobre a eiva da inconstitucionalidade, parece ter sua verdadeira motivação no caráter excessivo da carga tributária. Afinal, um imposto que, tradicionalmente, vinha sendo tributado pela alíquota de 2%, da noite para o dia, teve o seu teto fixado em 6%. Se a progressividade tivesse se situado nas faixas de 0,5%, 0,8% até 2%, dificilmente o imposto teria sido impugnado pelo contribuinte, e se o

---

<sup>29</sup> HARADA, Kiyoshi. Progressividade fiscal de imposto de natureza real. 2013, disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/artigo-miolo.php?id=88>, acessado em: 11/11/2014.

tivesse, o resultado, muito provavelmente, teria sido outro, com respeito ao princípio da graduação da capacidade contributiva.

Ademais, a jurisprudência e parte da dogmática já admitem outras formas de progressividade e/ou seletividade do IPTU. Assim, Carrazza<sup>30</sup>, sustenta serem três as espécies de progressividade autorizadas ao legislador municipal: a) a progressividade igualitária, para graduar o imposto à capacidade econômica de cada um – art. 145, §1º; b) a progressividade extrafiscal, para constranger o contribuinte a ajustar o imóvel à sua função social em sentido amplo – art. 156, §1º; c) a progressividade no tempo, destinada a estimular as edificações em terrenos baldios – prevista no art. 182, §4º, II.

Com a redação alterada pela EC 29/00, a Constituição Federal autoriza o exercício do poder tributário municipal, quer para implantar uma tributação mais igualitária, progressiva segundo o critério da capacidade econômica, quer em razão da função social da propriedade<sup>31</sup>. Na verdade, a Constituição ainda se refere a alíquotas diferentes segundo os critérios da localização e uso ou destinação, sendo admitida, conforme o caso, a sua progressividade. É o que se percebe a partir da ideia da Súmula 539/STF.

Já a súmula 589/STF, que aduz ser “inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”, foi feita para combater as tentativas dos municípios em estabelecer uma espécie de progressividade fundada em uma posição não muito racional de aferição da capacidade contributiva. É que o maior número de imóveis do contribuinte, na visão do STF, não é indicativo de maior capacidade contributiva.

Entretanto, os fundamentos utilizados nas decisões que deram origem a esta última súmula estão, de fato, ultrapassados, já que estão centrados na impessoalidade do IPTU e na clássica distinção entre tributos reais e pessoais.

## **2.2. Progressividade do ITBI (RE 234.105/SP).**

---

<sup>30</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e progressividade. Igualdade e capacidade contributiva, 2ª ed., Curitiba, Juruá, 1992.

<sup>31</sup> Ressalta-se que, mesmo antes da EC 29/00, o STF já admitia a seletividade do IPTU em razão do local e da destinação do imóvel, como expresso no RE 229.233, DJ 26.03.1999.

Como visto anteriormente, a posição adotada pelo STF no julgamento do *leading case* acerca da progressividade dos impostos reais, RE 153.771/MG, era a de que a progressividade fiscal das alíquotas do IPTU era com ele incompatível, pois a natureza real do tributo não se harmonizava com a pessoalidade exigida para dar atendimento à capacidade contributiva, através da graduação das alíquotas.

No voto condutor desse julgado, o Ministro Moreira Alves invocou consistente doutrina italiana para fundamentar a distinção entre tributos reais e pessoais, e, assim, entender que esta era a distinção que melhor se adequava ao texto constitucional. E mesmo depois de promulgada a EC 29/00, que alterou a redação do art. 156, §1º da CF, uma série de decisões foram proferidas para questionar a própria constitucionalidade da emenda.

Buscou-se, por muito tempo, apoio na distinção dos autores italianos citados pelo Ministro Moreira Alves, para que o IPTU e os impostos reais em geral não fossem progressivos, como se houvesse alguma coisa na natureza de certos impostos que fosse contrária à progressividade e pudesse ser utilizado como critério de distinção.

Foi com base nisso, que, o STF, ao julgar o RE 234.105/SP, concluiu que, na medida em que o ITBI é imposto real como o IPTU, não poderia apresentar alíquotas progressivas em função do valor da base de cálculo.

A partir de então, surge o entendimento no sentido da impossibilidade jurídica de que um imposto de natureza real comporte progressividade, resultando na edição da Súmula 656/STF: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI – com base no valor venal do imóvel”.

Na verdade, aqui fica evidente o senso comum teórico dos juristas. Como pondera Warat<sup>32</sup>, esse fenômeno reproduz o conjunto de crenças, ficções e representações que influenciam os juristas sem que estes tomem consciência de tal influência. Trata-se de um conjunto de opiniões que se manifestam como ilusões espitemológicas, que funcionam em favor dos

---

<sup>32</sup> WARAT, Luis Alberto et ali. *Senso comum*. In: ARNAUD, André-Jean (org). Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito. Rio de Janeiro, Renovar, 1999. p. 714 - 716.

contribuintes com maior capacidade contributiva, e alienam os economicamente mais fracos.

Se observamos bem a natureza do ITBI, perceberemos que ele difere do IPTU em quase todas as suas acepções. Isso porque o referido imposto incide sobre a transmissão onerosa de bens imóveis, *inter vivos*, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. A hipótese de incidência, é a transmissão de bens imóveis ou de direitos reais sobre os mesmos, bem como a cessão dos referidos direitos, exceto os de garantia, desde que *inter vivos* e a título oneroso. O fato gerador ocorre no momento da transmissão dos referidos bens e direitos. Situações completamente distintas do IPTU, daí porque reductionista o argumento que impossibilita a sua progressividade, com base em categorização epistemológica.

No Distrito Federal, de acordo com o Decreto 27.576/06, a alíquota do ITBI é de 2%, calculando-se sob o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos, ou o valor declarado no instrumento de transmissão, quando este for superior ao valor da avaliação efetuada pela administração tributária, sendo que:

- o valor venal dos direitos reais corresponde a 70% (setenta por cento) do valor venal do imóvel;
- o valor da propriedade nua corresponde a 30% (trinta por cento) do valor venal do imóvel (Art. 5º c/c art. 9º do Decreto nº 27.576/2006).

Importante salientar, neste momento, a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador. Sobre isso, Eduardo Sabbag<sup>33</sup> discorre:

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário (...). O fato gerador ou fato imponible, nas palavras de Geraldo Ataliba, é a materilização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede.

---

<sup>33</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 673.

O posicionamento construído pelo STF para classificar o ITBI em imposto real, que levou à elaboração da Súmula 656, fundou-se na doutrina dos mesmos autores italianos utilizados quando do julgamento da progressividade fiscal do IPTU, os quais deram origem à categórica distinção entre tributos reais e pessoais. Para entender melhor essa classificação, é necessário relembrar o momento político vivido por aquele país no período pós-unificação.

Na época, a Itália precisou enfrentar o problema de como tornar uniforme o seu sistema tributário. Como salienta Leonel Cesarino Pessôa<sup>34</sup>, ela havia herdado, dos diferentes reinos, sistemas distintos entre si com relação à estrutura, aos tipos de tributos previstos e a seu peso relativo. Foi, então que, em 1863, Mingueti, chefe de Governo italiano, promoveu a reforma do sistema tributário, instituindo o imposto sobre a *ricchezza mobile*.

Uma primeira corrente italiana dizia que este imposto seria um imposto único sobre todas as rendas do contribuinte. A segunda corrente, mais aceita, defendia que o imposto fosse sobre diversas categorias de renda, disciplinadas, separadamente, umas das outras. Daí surgiu a ideia de que o tributo não incidiria sobre a pessoa do contribuinte, mas sobre as coisas, elas mesmas.

Algumas razões que estão no fundamento da opção do legislador por esse tipo de tributo remontam, segundo Antonio De Viti de Marco, citado por Pessôa (2005), às preocupações surgidas no período imediatamente posterior à Revolução Francesa. É que, preocupados em abolir os privilégios pessoais da antiga nobreza e se garantir contra o perigo de seu retorno, os revolucionários deram preferência a impostos que incidissem sobre as coisas e não sobre as pessoas. Essas mesmas preocupações ecoaram na Itália alguns anos depois e estiveram na base da opção por um tributo sobre as coisas, em detrimento de um tributo sobre as pessoas. Foi justamente esta contraposição conceitual que deu origem a distinção entre *Imposte Reali ed Personali*.

Assim, carece de sentido a transposição de considerações da doutrina estrangeira italiana para a nacional, fora de seu contexto, e sem levar em conta

---

<sup>34</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino. IPTU, impostos reais e progressividade. In: Revista tributária e de finanças públicas, v. 13, n.60, p. 93-99, jan./fev. 2005.

que a doutrina italiana, admite, em alguns casos, impostos reais progressivos<sup>35</sup>.

Diante do ordenamento jurídico brasileiro atual, não há nada que impeça a progressividade do IPTU ou do ITBI, como sustentaram alguns doutrinadores brasileiros mesmo depois da EC 29/00. Apesar disso, o STF ainda não revogou a Súmula 656, aparentemente superada, tanto pela doutrina e jurisprudência pátria, como pela estrangeira.

No julgamento do RE 234.105/SP, que serviu como base para a edição desta súmula, questionou-se a constitucionalidade da Lei nº 11.154/91 do Município de São Paulo, que instituiu alíquotas progressivas do Imposto de Transmissão inter vivos de Bens Imóveis (ITBI). Na época, o Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, ao julgar mandado de segurança interposto, entendeu que a referida progressividade, com base no valor venal do imóvel, harmonizava-se com o art. 145, §1º da Constituição Federal, corolário do princípio da isonomia. Foi então, que os contribuintes ajuizaram Recurso Extraordinário (RE) perante o STF, fundando-se em argumentos muitos similares aos apresentados pelo próprio STF na análise da progressividade do IPTU.

Alegou-se que o preceito contido no art. 145, §1º da CF possuía caráter genérico, contrapondo-se à taxatividade do art. 156 da CF, que só admitia a progressividade extrafiscal do IPTU, não extensível ao ITBI. Além disso, a Constituição Federal teria enumerado, taxativamente, os impostos que comportavam progressividade, quais sejam, o Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer natureza (CF, art. 153, §2º, I), o Imposto Predial e Territorial Urbano (CF, art. 156, §1º) e o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (CF, art. 153, §4º).

O STF, ainda “contaminado” pela decisão acerca do IPTU, deu provimento ao recurso. Desta vez, o ministro Carlos Valloso, favorável à progressividade em respeito ao princípio da capacidade contributiva exposto

---

<sup>35</sup> O *imposta di registro* é o melhor exemplo. Ver *Manuali di Diritto tributario* de Pasquale Russo, p. 131: “Assim delineada a distinção entre as duas categorias de impostos [reais e pessoais] e mesmo conscientes de uma certa relatividade da distinção, deve-se sublinhar, com relação aos impostos pessoais e, em estreita conexão com as características acima enunciadas que: (...) b) aos mesmos se aplica, de regra, o princípio da progressividade, ainda que possam existir tributos reais ou objetivos com alíquota progressiva.”

pelo art. 145, §1º da CF, aderiu ao entendimento majoritário da Corte, para reconhecer que, por falta de previsão constitucional, não seria possível a progressividade das alíquotas do ITBI.

Entretanto, o fundamento de que a progressividade não seria adequada em função da falta de previsão constitucional, não foi suficiente para convencer todos os ministros presentes. A maioria continuou a fundamentar seus votos entendendo que a natureza do tributo em questão era incompatível com a progressividade. Nesse sentido, o ministro Nelson Jobim destacou: “Creio, então, ser o caso de acompanhar V. Exª, mas pela razão de estarmos diante de um imposto real, portanto, insuscetível de verificação da condição pessoal”. Com o mesmo fundamento, votou o ministro Galloti, nos seguintes termos: “(...) também peço vênica para seguir a conclusão de V. Exª, mas baseado no fundamento segundo o qual os impostos reais são infensos à aplicação do critério da progressividade”.

Os demais ministros proferiram seus votos seguindo as razões do ministro Moreira Alves no RE 153.771/MG, apoiadas na já referida doutrina italiana. O único voto contrário a estes argumentos foi o do ministro Marco Aurélio, que salientou que o art. 145, §1º da CF não faz distinção quanto ao seu alcance, e que o seu preceito fundamental é o da justiça tributária, para que se possa onerar aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto.

O ministro concluiu seu voto da seguinte maneira:

não posso colocar na mesma vala alguém que adquire um bem imóvel com valor de mercado igual a vinte mil reais aquele que adquire um bem avaliado no mercado em milhões de reais. Dir-se-ia: a diferença já está na base de incidência da percentagem. Todavia, se fosse assim, não teríamos o teor do §1º do artigo 145 da Constituição Federal.

Kiyoshi Harada<sup>36</sup> entende haver um “duplo equívoco” ao se argumentar pela não progressividade do ITBI, à guisa de amparo constitucional:

Primeiramente, a progressividade do IPTU tem natureza ordinatória, inserindo-se no campo da extrafiscalidade. Visa reprimir o uso antissocial de propriedade urbana, para garantir o bem-estar da sociedade urbana. Na transmissão de bens imóveis não cabe cogitação de transmissão que

---

<sup>36</sup> HARADA, Kiyoshi. Progressividade fiscal de imposto de natureza real. 2013, disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/artigo-miolo.php?id=88>, acessado em: 11/11/2014.



cumpra função social ou a que não cumpra aquela função. A transmissão da propriedade não se confunde com o uso da propriedade. São duas realidades distintas. Logo a progressividade do ITBI só pode ser de natureza fiscal, sendo incompreensível o seu cotejo com a progressividade extrafiscal do IPTU. Em segundo lugar, o poder extrafiscal é inerente à entidade política tributante que pode dele fazer uso para regular matéria que se insira no âmbito de sua regular competência. Assim como o Município pode usar o IPTU como instrumento da política de desenvolvimento das funções sociais da cidade, a União pode utilizar-se do ITR como instrumento de política agrária, ou de política agrícola.

Portanto, apesar do entendimento do STF em sentido contrário, o ITBI não possui a mesma natureza do IPTU, devendo ser afastada a interpretação que tente categorizá-los em um mesmo simulacro, com o intuito de deslegitimar a sua progressividade. O art. 156, II, da Constituição Federal estabelece que compete aos municípios instituir o imposto sobre “transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição”. Daí já é possível perceber que, diferentemente do IPTU, o constituinte delimitou de forma bastante genérica os contornos de incidência do ITBI, dedicando-se mais a tratar das hipóteses em que o tributo não deve incidir do que em traçar as regras gerais para a sua cobrança. Ademais, o art. 35 do Código Tributário Nacional (CTN) pouco acrescenta à estrutura constitucional em relação às situações que não foram esclarecidas, tal como a questão da sua progressividade, o que não serve, de todo modo, para afastá-la.

Vale destacar que o CTN foi editado na vigência da Constituição de 1946. Na época, existia a unificação dos tributos incidentes sobre as operações de transmissão *inter vivos* e *causa mortis*. Em abordagem histórica, José Eduardo de Moraes<sup>37</sup> salienta que foi a Constituição Federal de 1988 que estabeleceu definitivamente a competência dos municípios em relação ao ITBI, tratando do referido imposto no art. 156 e do ITCD no art. 155.

No passado, o imposto de transmissão sobre bens imóveis e direitos reais era chamado de Siza, como estabelecido pelo Alvará nº3, de 3 de junho de 1809, subscrito pelo ex vice Rei e Presidente do Real Erário do Brasil, o Conde de Aguiar. A Constituição de 1891 foi a primeira a prever

---

<sup>37</sup> MORAES, José Eduardo de. O ITBI: estudo sobre pontos controversos. In: Revista Síntese direito imobiliário, v.3, n. 17, set./out. 2013, p. 49

constitucionalmente o imposto. Contudo, foi apenas com a Constituição de 1934 que foi feita a distinção entre a transmissão *inter vivos* e a *causa mortis*. Ainda segundo Moraes, as Constituições de 1937 e 1946 não alteraram significativamente a forma como era cobrado o tributo.

Sendo assim, a desatualização do CTN, amparado na Constituição Federal de 1946, conduziu alguns municípios brasileiros a instituírem alíquotas progressivas em relação ao ITBI para, valendo-se de sua competência concorrente para regradar o imposto, dar atendimento ao princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, auferir mais receita de quem pode pagar mais.

Como apresenta Gustavo da Gama Vital de Oliveira<sup>38</sup>, nos debates desenvolvidos no Congresso Nacional em 2003, em torno da reforma tributária, havia proposta de instituição explícita no texto constitucional da progressividade do ITBI, que chegou a ser aprovada na Câmara dos Deputados, mas foi rejeitada no Senado Federal.

No documento “Reforma Tributária – a Proposta dos Municípios”, apresentado na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) do Senado Federal, pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM), a progressividade do ITBI foi o primeiro ponto a ser abordado:

A principal dificuldade de administração do ITBI reside no fato de as alíquotas serem universais, o que não permite explorar a capacidade contributiva do contribuinte de forma adequada. Assim, o município perde arrecadação nos imóveis de maior valor onde poderia cobrar alíquotas maiores e, na outra ponta, cria um problema político e social com a população pobre quando em relação aos imóveis de pouco valor, não é possível trabalhar nem com alíquotas menores e nem com faixas de isenção.

Passadas essas situações, é, no mínimo, contraditório que o STF, mesmo após a EC 29/00, mantenha a posição de que o ITBI não admite alíquotas progressivas, apoiando-se numa classificação juridicamente incompatível com os princípios de um Estado de Direito, mormente com a isonomia.

---

<sup>38</sup> OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A progressividade do ITBI e o federalismo fiscal. In: Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas, v.6, n. 35, Nov./dez. 2012, p. 78

Mendes, Gilmar F; Coelho, Inocêncio M; GOnet Branco, Paulo G.<sup>39</sup>, citando Böckenförde, conceitua o Estado de Direito de acordo com a hermenêutica alemã:

O termo Estado de Direito é uma construção linguística e uma cunhagem conceptual própria do espaço linguístico alemão, sem correspondentes exatos em outros idiomas; e aquilo que nas suas origens se queria designar com esse conceito é também uma criação da teoria do Estado do precoce liberalismo alemão, em cujo âmbito significava o **Estado da razão; o Estado do entendimento** (grifo nosso); ou, mais detalhadamente, o Estado em que se governa segundo a vontade geral racional e somente se busca o que é melhor para todos.

É daí que surge o Estado Democrático de Direito, como núcleo basilar do Estado da razão, proclamado no art. 1º da Constituição Federal:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Na esfera das relações concretas entre o Poder Público e os indivíduos, considera-se democrático aquele Estado de Direito que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não somente dos direitos civis e políticos, mas também, e sobretudo, dos direitos econômicos, sociais e culturais, sem os quais de nada valeria a solene proclamação daqueles direitos.

Ora, se o STF reconheceu a possibilidade da progressividade da alíquota do IPTU, imposto que, segundo a Corte, possuía mesma natureza do ITBI, após a EC 29/00, revela-se superada a vedação instituída pela Súmula 656/STF, pois que restam desconstruídos todos os argumentos que sustentavam a não-progressividade.

---

<sup>39</sup> MENDES, Gilmar F.; COELHO, Inocêncio M.; GONET BRANCO, Paulo G.. Curso de Direito Constitucional. 2ª Ed. ver. e atual.. São Paulo: Saraiva, 2008.

Além disso, a EC 42/03 também explicitou a progressividade para dois impostos que também poderiam ser classificados como reais: o Imposto Territorial Rural (ITR), através da nova redação do §4º do art. 153 da Constituição Federal, e o Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores (IPVA), por meio da nova redação do §6º do art. 155 da Constituição Federal<sup>40</sup>.

Como podemos extrair das ideias dos vários estudiosos apresentados neste trabalho, na verdade, é a distinção entre impostos reais e pessoais que não se compatibiliza com o ordenamento constitucional brasileiro, e não a progressividade das alíquotas do IPTU, ITBI ou do ITCD. Além disso, cai por terra a supracitada falta de previsão constitucional, quando se dá uma interpretação extensiva aos termos do art. 145, §1º.

O STF, aliás, já entendeu que, apesar da literalidade do art. 145, §1º só se referir aos impostos, nada impede que o princípio da capacidade contributiva se aplique também às taxas. Nesse sentido, por exemplo, a ADI 453/DF, onde se considerou a constitucionalidade da Lei 7.940, que instituiu valores diferentes de taxa de fiscalização do mercado de títulos e valores mobiliários para auditores independentes. No mesmo sentido, tem-se a ADI-MC 1948/RS e a ADI 3151/MT.

Gustavo de Oliveira<sup>41</sup> afirma que, “mesmo que se admita a validade científica da classificação entre reais e pessoais para o direito tributário, dela não decorreria necessariamente que a técnica da progressividade estivesse vedada aos impostos reais”. Isso porque o próprio texto do art. 145, §1º da Constituição Federal, menciona expressamente que o “patrimônio” é um dos referenciais de riqueza passíveis de utilização para dar aplicação à capacidade contributiva<sup>42</sup>. Sendo assim, conclui o referido autor:

---

<sup>40</sup> O STF ainda achou por bem diferenciar a progressividade da mera diferenciação de alíquotas. É que a progressividade fiscal não se confundiria com a simples diferenciação das alíquotas em razão da destinação ou do uso do imóvel. Na doutrina, Aires Barreto (BARRETO, Aires F. Curso de direito tributário municipal. São Paulo: Saraiva 2009, p. 279), embora tenha posição contrária à possibilidade de progressividade do IPTU e do ITBI, admite a constitucionalidade da diferenciação de alíquotas.

<sup>41</sup> OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A progressividade do ITBI e o federalismo fiscal. In: Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas, v.6, n. 35, Nov./dez. 2012, p. 72

<sup>42</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva. In: Temas de direito constitucional tributário, p. 216

Assim, a nosso ver, a instituição do sistema de alíquotas progressivas para o ITBI não depende da edição de emenda constitucional que altere formalmente o texto constitucional com tal escopo. A vedação da progressividade dos impostos reais é regra que não decorre sequer implicitamente do texto constitucional. Trata-se apenas de uma construção jurisprudencial do STF (consolidada nos precedentes relativos ao IPTU e ITBI). Uma vez modificada tal orientação (como deverá acontecer em relação ao ITCD), haverá plena segurança para a adoção pelo Município da sistemática progressiva no ITBI, independentemente da revogação expressa da Súmula nº 656 do STF.

Como se verá a seguir, o STF, ao julgar o RE 562.045, reconheceu a possibilidade de serem instituídas alíquotas progressivas para o ITCD, o que de fato, reabriu a discussão quanto ao ITBI, historicamente ligado ao primeiro, e à revisão da Súmula 656/STF.

### **2.3. Progressividade do ITCD (RE 562.045/RS).**

Atualmente, muito se discute acerca do papel da herança na concentração de renda e distribuição de riquezas. Thomas Piketty<sup>43</sup> assevera que a herança tem um papel importante, e não muito diferente daquele observado no século XVIII, onde a concentração de riqueza era mais extremada do que hoje. Entretanto, devido às peculiaridades ocorridas no século XX, período em que ocorreram duas guerras mundiais, perpetuou-se a ideia de que a herança não teria mais tanta importância como no passado, devendo-se analisar as riquezas adquiridas em vida, fruto do trabalho, e não decorrente de privilégios familiares ou de nascença.

Essa ideia, na verdade, é restritiva. Primeiro, porque se refere a um determinado contexto histórico, mais afeto ao continente europeu. Segundo, porque as transferências de grandes fortunas não podem ser ignoradas para efeitos tributários e distributivos. Para Murphy e Nagel<sup>44</sup>, “a ideia de que o governo não deve se intrometer em nossas transações pessoais é um erro”.

A noção de Estado, hoje alavancada pelos direitos sociais, não possibilita somente a existência da sociedade civil através de liberdades negativas, mas também deve adotar medidas propositivas em busca de justiça

<sup>43</sup> PIKETTY, Thomas. *Capital in the Twenty-First Century*. Tradução: Arthur Goldhammer. Cambridge, London: The Belknap Press of Harvard University Press, 2014, p. 377.

<sup>44</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, p. 201.

social e de igualdade de oportunidades. Sendo assim, “chega-se a um ponto em que as transações privadas têm efeitos cumulativos importantes do ponto de vista público e, por isso, devem ser acompanhadas pela sociedade”<sup>45</sup>.

Questão importante é avaliar em que medida deve-se privilegiar o ganho de riquezas através do trabalho e esforço empenhado durante a vida, em detrimento de toda a questão política e emocional que levam as pessoas a transferir seus bens de forma gratuita a determinado indivíduo, após a morte:

No debate político acerca dos impostos “sobre a morte”, expressam-se muitas preocupações com o sofrimento de herdeiros que, em virtude da tributação do espólio, não conseguem dar continuidade a uma empresa ou unidade agrícola pertencente à família. Essa ameaça tem sido grosseiramente exagerada por motivos políticos: o sítio da família, dentre as supostas vítimas do imposto sobre o espólio, é muito mais digno de pena do que a carteira de ações familiar<sup>46</sup>.

Os motivos que levam alguém a construir um patrimônio considerável durante a vida, com o intuito de transmitir aos seus descendentes, perpassam diversas questões, que escapam aos objetivos deste trabalho de conclusão de curso. Vale destacar, entretanto, que os motivos não são meramente egoísticos, como faz sugerir Louis Kaplow<sup>47</sup>, mas também altruísticos, ou até econômicos e políticos (“isto é o que as pessoas esperam de nós”).

Em interessante monografia sobre o direito à herança, Sergio Henrique Dias Weiler<sup>48</sup> faz análise sobre a posição de autores modernos acerca da transmissão gratuita de bens e direitos aos sucessores legítimos e testamentários. Dentre esses pensadores, podemos destacar, para os fins elucidativos do presente trabalho, as posições de John Stuart Mill e Karl Marx.

Segundo Weiler, Mill avalia os impactos da herança no desenvolvimento do mérito individual. Este pensador acreditava ser de especial importância a capacidade das pessoas em produzir seus próprios bens ou adquiri-los a partir

---

<sup>45</sup> Idem.

<sup>46</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, p. 208.

<sup>47</sup> Segundo sua análise (p. 210 Nigel), as transferências devem ser subsidiadas e não penalizadas. O argumento é o seguinte: as pessoas fazem doações quando têm algo a ganhar com isso. Elas têm algo a ganhar com isso quando a perda de utilidade (redução de riqueza) causada pela doação é compensada pela utilidade que vem da identificação altruísta com os interesses do beneficiário e/ou de um “brilho caloroso”.

<sup>48</sup> WEILER, Sérgio Henrique Dias. *Reflexão sobre direito de herança e a questão das desigualdades*. 2013. 58 f. Monografia (Bacharelado em Ciência Política)—Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

de seu esforço. Sendo assim, qualquer impulso desproporcional advindo dos bens transmitidos pelos familiares seria prejudicial à sociedade inteira, de modo que qualquer capacidade de herdar seja censurada à limites uniformes e básicos para todas as pessoas:

Sem supor casos extremos, pode-se afirmar que na maioria dos casos se atenderia melhor não somente ao bem da sociedade, mas também ao dos respectivos indivíduos, deixando em testamento aos filhos uma provisão razoável, em vez de abundante (MILL apud Weiler, 2013. p. 21).

Em posição mais contundente, Marx acreditava que a herança devia ser imediatamente extinta com o advento do Socialismo e todo o espólio do *de cujus* deveria ser entregue ao Estado socialista, que o aplicará no melhor interesse da sociedade. Isso porque, em tempos imemoriais, a distribuição de riquezas se deu através da violência, e não pelo trabalho. Seria, portanto, socialmente injusto pensar que uma riqueza adquirida através da violência pudesse perpetuar qualquer forma de desigualdade entre os homens:

Na história real, como se sabe, o papel principal é desempenhado pela conquista, a subjugação, o assassinio para roubar, em suma, a violência. Já na economia política, tão branda, imperou sempre o idílio. Direito e “trabalho” foram, desde tempos imemoriais, os únicos meios de enriquecimento, excetuando-se sempre, é claro, “este ano”. Na realidade, os métodos de acumulação primitiva podem ser qualquer coisa, menos idílicos<sup>49</sup>.

Sabemos que a distribuição de riquezas no Brasil remonta ao tempo das capitanias hereditárias. Associadas a este *déficit* histórico, encontram-se uma reforma agrária e política desmoralizantes, que, com reflexos nos dias atuais, conduziram à manutenção de grupos familiares com forte influência na economia, em detrimento da grande massa de miseráveis do país.

Porém, a distribuição de riquezas não é o único fator que afeta uma igualdade de oportunidades. O fator humano parece desempenhar papel importante na determinação do nível de riqueza e bem-estar de determinado indivíduo. Nesse sentido, Nigel e Murphy<sup>50</sup>:

<sup>49</sup> Marx apud Weiler, 2013. p. 42.

<sup>50</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, p. 215.

A riqueza herdada não é o único fator que impede a igualdade de oportunidades numa economia capitalista. Quando temos a concepção suficientemente complexa dos fatores que colaboram para que um ser humano viva bem, podemos chegar à conclusão de que o mais importante é a transmissão do capital humano dos pais para os filhos, especialmente por meio da educação em casa e na escola.

Levando-se em consideração a distribuição de riquezas, a desigualdade no Brasil é muito alta, e já estagnada há alguns anos. Segundo dados da pesquisa realizada por Medeiros, Marcelo, Souza; Pedro H. G. F.; Castro, Facio Avila (2014), entre 2006 e 2012, 1% da população mais rica do país concentrava mais de um quarto de toda a riqueza produzida, sendo que os 5% mais ricos detinham quase metade. Esses dados mantiveram-se estáveis no período em questão, com coeficientes de Gini em 0,696, 0,698 e 0,690 nos três últimos anos.

Como já visto anteriormente, um mecanismo possível para ajudar a diminuir tamanha desigualdade seria o estabelecimento de alíquotas progressivas para os impostos, de maneira que quem possua maior capacidade contributiva pague uma parcela maior de tributos. Em relação ao imposto sobre herança e doações, os diferentes contribuintes seriam taxados progressivamente de acordo com os recebimentos cumulados. Esse mecanismo, aliado às faixas de isenções e personalização dos tributos, permite identificar melhor o acréscimo patrimonial e o acúmulo de riqueza em cada situação.

No Distrito Federal, contudo, a alíquota do ITCD é fixa em 4%, e as faixas de isenção respeitam a seguinte tabela:

Exercício	Valor limite	Ato Declaratório (atualização dos valores)
2007	R\$ 61.557,24	-----
2008	R\$ 64.503,14	-----
2009	R\$ 69.146, 61	<a href="#">Nº 23/2008</a>
2010	R\$ 72.409,45	<a href="#">Nº 01/2010</a>
2011	R\$ 76.409,45	<a href="#">Nº 02/2010</a>



2012	R\$ 81.123,91	<a href="#">Nº 03/2011</a>
2013	R\$ 85.958,90	<a href="#">Nº 02/2012</a>
2014	R\$ 90.755,41	<a href="#">Nº 108/2013</a>

A título de comparação, o sistema norte-americano de imposto sobre herança e doações foi estabelecido da seguinte forma<sup>51</sup>:

**Table 1. The Up and Down Death Tax**  
Federal and New York State Estate Tax Parameters

	Federal <sup>a</sup>		New York State <sup>b</sup>	
	Exemption	Top Rate	Exemption	Top Rate
1997	\$600,000	55%	\$115,000	21%
1998	\$625,000	55%	\$115,000	21%
1999	\$650,000	55%	\$300,000	21%
2000	\$675,000	55%	\$675,000	16%
2001	\$675,000	55%	\$675,000	16%
2002	\$1,000,000	50%	\$1,000,000	16%
2003	\$1,000,000	49%	\$1,000,000	16%
2004	\$1,500,000	48%	\$1,000,000	16%
2005	\$1,500,000	47%	\$1,000,000	16%
2006	\$2,000,000	46%	\$1,000,000	16%
2007	\$2,000,000	45%	\$1,000,000	16%
2008	\$2,000,000	45%	\$1,000,000	16%
2009	\$3,500,000	45%	\$1,000,000	16%
2010	\$5,000,000	35% or 0	\$1,000,000	16%
2011	\$5,000,000	35%	\$1,000,000	16%
2012	\$5,120,000	35%	\$1,000,000	16%
2013	\$5,250,000	40%	\$1,000,000	16%

<sup>a</sup> Estates of those who died in 2010 could choose between paying no estate tax or paying subject to 2011 exemption and rates; some chose the latter to avoid forcing heirs to pay capital gains tax on "stepped up" asset values under rules in effect in 2010 only.

<sup>b</sup> \$300,000 exemption took effect Oct. 1, 1998; transition to federal pick-up level was fully effective Feb. 2, 2000.

Percebe-se que o sistema adotado pelos Estados Unidos é progressivo, na medida em que estabelece alíquotas diferentes para bases de cálculo variadas, isso porque o quadro acima demonstra a "top rate" ou alíquota máxima do tributo. Além disso, o sistema norte-americano apresenta uma faixa de isenção, para 2014, na casa de \$5.34 milhões de dólares<sup>52</sup>, enquanto, no Distrito Federal, por exemplo, a alíquota é fixa e o valor de isenção de apenas R\$ 90 mil reais.

<sup>51</sup> Disponível em: <http://empirecenter.intelliclient.com/wp-content/uploads/2014/02/Table-1..png>, acesso em: 21/11/14.

<sup>52</sup> O órgão correspondente à receita federal brasileira nos Estados Unidos anunciou, no dia 30 de outubro de 2014, que o valor isento para 2015 será de \$5.43 milhões de dólares, em comparação aos \$5.34 milhões de dólares de 2014. O aumento se deu por razões inflacionárias, conforme recentemente publicado em: <http://www.irs.gov>.

Segundo Nigel e Murphy<sup>53</sup>, em virtude das elevadas isenções e grande evasão fiscal, os impostos sobre doação e herança (*gift and estate taxes*) nos Estados Unidos (EUA) nunca chegaram a afetar de modo significativo a distribuição de riquezas. No início do século XXI, ele representava apenas de 1% da receita federal. Isso porque esse tributo nunca teve apoio político, e com o aumento das desigualdades, a tendência era que esse apoio diminuísse ainda mais.

Em 2001, George W. Bush, apesar de forte crítica dos estudiosos norte-americanos<sup>54</sup>, sancionou lei que diminuía gradativamente as alíquotas para o imposto sobre a herança, alcançando, em 2010, a alíquota zero.

Apesar de, em 2011, o imposto sobre a herança (*estate tax*) ter retornado a uma alíquota de 35%, e o valor de isenção ter subido, a política fiscal estabelecida por George Bush fez com que um grupo de milionários, como Bill Gates, Warren Buffet, Roy Disney, entre outros, assinassem um manifesto em que apoiavam o aumento das alíquotas do imposto sobre a herança e a sua progressividade, de forma que ele aumentasse gradativamente para as maiores fortunas.

Segundo os multimilionários, é o dever de pessoas mais favorecidas pelo Estado contribuir com a sociedade que tornou o sucesso deles possível, sendo que a tributação sobre grandes heranças é eminentemente razoável e justa<sup>55</sup>.

A lógica não é muito diferente da que deva ser aplicada no Brasil. Isso porque o que se busca com valores de isenções mais elevados e alíquotas mais vultosas é tributar verdadeiras manifestações de riquezas, e não quantias pequenas, transferidas apenas para o sustento de uma família. Para tanto, o mecanismo mais adequado é a instituição de um imposto sobre herança e doações em que os contribuintes sejam identificados em grupos específicos, e assim possam ser tributados progressivamente de acordo com a riqueza recebida.

---

<sup>53</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, p. 194.

<sup>54</sup> Idem, p. 220.

<sup>55</sup> A íntegra do manifesto pode ser encontrada em: <http://news.firedoglake.com/2012/12/11/group-of-wealthy-americans-endorse-higher-estate-tax-than-even-obama-administration-proposal/>

No entanto, esse modelo pode não ser suficiente em face da necessária personalização dos tributos, decorrente do art. 145, §1º da Constituição Federal. É que a moderna utilização dos quinhões hereditários já coloca os impostos sobre a herança entre os tributos diretos e pessoais. Dessa forma, busca-se discriminar mais adequadamente que tipo de pessoa está tendo acréscimo patrimonial, de que maneira utilizará esta riqueza acrescida e quanto se está recebendo. Segundo Misabel Abreu Machado Derzi<sup>56</sup>, as legislações contemporâneas acentuam diferentes características da personalização atual desse tributo, especialmente quanto:

- a) à discriminação pelo grau de parentesco (alíquotas menores entre descendentes, ascendentes e cônjuges);
- b) à isenção para pequenos quinhões, sobretudo se os herdeiros são órfãos, assim como para instituições filantrópicas;
- c) às reduções para herdeiros de avançada idade ou que não são ricos;
- d) à escala progressiva, segundo o vulto dos quinhões;

No Brasil, após julgada a questão da progressividade fiscal do IPTU e do ITBI, impostos reais e de competência dos municípios, o STF, no RE 562.045/RS, foi incitado a se manifestar acerca da instituição de alíquotas progressivas para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD), de competência dos Estados, mas que também possuiria caráter real.

Interessante discutir os argumentos apresentados neste julgado para que possamos elucidar melhor de que forma a personalização dos tributos e, em especial, a progressividade dos tributos reais, passaram a ser discutidas pelo próprio STF.

No caso, discutia-se a constitucionalidade da Lei Estadual 8.821/1989, que instituiu um sistema progressivo de alíquotas para o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações – ITCD.

O Ministro Relator, Ricardo Lewandowski, proferiu seu voto invocando os argumentos aduzidos pelo Ministro Moreira Alves no julgamento do IPTU, ou seja, entendeu que a distinção feita entre impostos reais e pessoais se adequava ao ITCD, incompatibilizando-o com a progressividade. Ademais, a

---

<sup>56</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 344.

falta de expressa previsão constitucional não autorizava dita progressividade, já que, no caso do IPTU, foi necessária a edição de uma Emenda Constitucional que a reconhecesse. Por isso, entendeu que o argumento de que o art. 145, §1º seria suficiente para permitir a progressividade de todos os impostos tornaria inútil todas as demais previsões constitucionais em relação à progressividade, inclusive as da EC 29/2000.

Note-se que, na construção deste argumento, foram retomadas questões já discutidas pela Corte quando da análise da progressividade do IPTU e do ITBI. Reproduziu-se a tese de que a distinção entre impostos reais e pessoais serviria para estabelecer quais tributos poderiam ter alíquotas progressivas ou não.

No que diz respeito, especificamente, à progressividade do ITCD, foram lembradas algumas decisões monocráticas da Suprema Corte em sentido divergente, como no RE 563.154/PE e AI 581.154/PE. É que, para o ministro relator, não estaria absolutamente afastada a possibilidade de avaliar a capacidade econômica do contribuinte nos impostos de natureza real. Mas o que se buscou questionar, no seu voto, era se a maior expressão da base de cálculo do imposto corresponderia, necessariamente, a uma maior capacidade contributiva. Veja-se, em extrato do voto:

Entendo, ademais, que cumpre também aplicar, com relação a estes, o mesmo raciocínio desenvolvido pelo Supremo Tribunal Federal no tocante ao Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI e ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, segundo o qual não é possível presumir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente, a partir do valor do bem ou da operação tributada.

Nada se pode afirmar, à evidência, quanto à capacidade econômica daquele que recebe uma herança, um legado ou uma doação, ainda que de grande valor, apenas em razão de tal circunstância. É possível, até, que haja, em certos casos, um incremento em seu patrimônio, mas não se mostra razoável chegar-se a qualquer conclusão quanto à respectiva condição financeira apenas por presunção.

Assim, buscou-se afastar o argumento de que quanto maior a base de cálculo, maior seria a capacidade econômica do sujeito passivo.

No que toca ao ITCD, é importante notar que, diferentemente do IPTU e ITBI, anteriormente analisados pelo STF, este imposto teve, por determinação do art. 155, §1º, IV da Constituição Federal, sua alíquota máxima fixada pelo Senado Federal (Resolução SF nº 9, de 5.5.92) em 8%. No entender do relator,

a expressão “alíquota máxima” não implicaria na possibilidade de adoção de alíquotas intermediárias sucessivas, e, conseqüentemente, na progressividade do tributo. O art. 2º da Resolução nº 9, contudo, prevê, expressamente, o seguinte:

Art. 2. As alíquotas dos Impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

Ainda de acordo com o Ministro Relator, este dispositivo seria inconstitucional, pois, “o Senado excedeu a competência que lhe foi conferida pelo constituinte”. Em sua visão, não caberia aos Estados zelar pela concentração de renda, “ao alvedrio das preferências ideológicas daqueles que, de forma, transitória, ocupam o poder”, porque, nos termos do art. 22, I da Constituição Federal, compete a União legislar sobre direito civil, o que incluiria, a disciplina da herança e propriedade.

O Ministro Eros Grau, em voto vista, optou por conferir interpretação extensiva ao art. 145, §1º da Constituição, entendendo que ele se aplicaria a todos os impostos, independentemente da classificação entre reais e pessoais. Além do mais, invocou, em seu voto, classificações diversas acerca do “conceito econômico do tributo” para reafirmar “que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante”.

O Ministro Menezes Direito acompanhou o voto divergente do Ministro Eros Grau, por entender que a progressividade dos impostos não está condicionada à “disciplina positiva explícita, na medida em que a própria Constituição estabelece a possibilidade de que os impostos, sempre que possível, portanto, sejam de natureza progressiva”. Na visão do jurista, o imposto progressivo seria importante, pois permite considerar, objetivamente a capacidade contributiva do contribuinte. Além disso, tratava-se de lei estadual que estabelecia a progressividade de tributo de sua competência, amparado em disciplina constitucional explícita.

Muito se discute se a autonomia financeira e tributária dos entes federados seria motivo suficiente para que estes instituíssem os tributos da maneira que achassem melhor (progressivos ou não). Há autores, como

Ricardo Lodi Ribeiro<sup>57</sup>, que defendem a necessidade da preservação da autonomia dos Estados e Municípios, de forma a garantir um mínimo de competências tributárias próprias. Outros sustentam que a autonomia dos entes federados não precisa ser atingida necessariamente pelo exercício de competências tributárias, pois lhe são conferidos participações nas transferências e repartições das rendas tributárias. Em todo caso, não restam dúvidas de que a autonomia dos Estados e Municípios é muito mais preservada quando eles possam optar ou não pelo modelo de progressividade das alíquotas, que possui nítidos reflexos na arrecadação de receitas.

Ao prosseguir no julgamento, o Ministro Joaquim Barbosa e a Ministra Cármen Lúcia acompanharam o voto divergente nos termos do Ministro Eros Grau, para conferir interpretação extensiva ao art. 145, §1º.

Em voto mais detalhado sobre o tema, o Ministro Ayres Britto, ressaltou, que a previsão estadual que estabelecia a progressividade do ITCD havia sido alterada para restabelecer a alíquota única. Essa nova previsão possuía eficácia retroativa ao tempo das alíquotas progressivas, sob a condição de que houvesse requerimento do contribuinte e recolhimento da totalidade do tributo até 30 de junho de 2010. Daí o interesse jurídico da causa, que discutia a possibilidade de alíquotas progressivas para aqueles que não satisfizessem essas duas condições.

No mérito, o Ministro Ayres Britto entendeu pela constitucionalidade da progressividade, amparando-se no princípio da isonomia. Para isso invocou interessantes argumentos utilizados quando do julgamento da constitucionalidade da EC 29/00 (RE 423.768):

[...] É no âmbito de tal sistema constitucional-tributário que avulta o princípio da igualdade como fórmula ou critério da mais justa participação dos contribuinte no aporte dos recursos financeiros de que o Estado precisa para se manter enquanto máquina administrativa e para combater as mais temerária assimetrias sociais e regionais, em demanda do desenvolvimento equilibrado do País e do bem-estar da nossa população. Sem descuidar jamais dos outros objetivos fundamentais que a Lei maior expressamente lista em seu art. 3º.

15. É essa ideia primaz de efetiva igualdade no suportar a carga tributária do Brasil que deve orientar o poder impositivo-fiscal do Estado. Ideia elementar de que toda pessoa detentora de maior patrimônio, de renda mais expressiva ou de maior volume de atividades econômicas, deve

---

<sup>57</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: Temas de direito constitucional tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 258.

contribuir mais fortemente; ou seja, quem tem mais e mais se relaciona economicamente, mais contribui. Logo, os tributos, por definição, devem ter caráter pessoal. Caráter pessoal apenas mitigado naturalmente naquelas hipóteses em que ele já se definam como do tipo indireto, por incidirem sobre o serviço prestado ou o produto objeto do negócio.

[...]

17. Desse preciso contexto normativo é que se parte para o afunilamento de uma fundamental distinção: a diferenciação hermenêutica entre capacidade econômica e capacidade contributiva. Conceitos próximos, porém diferentes, na medida em que a capacidade econômica é de caráter puramente matemático, porquanto englobante do somatório absoluto do patrimônio e dos rendimentos de uma dada pessoa de direito privado. A seu turno, a capacidade contributiva é somente a parcela de riqueza passível de tributação; isto é, a parte do patrimônio e da renda que supera o razoavelmente necessário para a satisfação das necessidades básicas individuais, ficando essa parte sobejante disponível para o poder impositivo-fiscal do Estado. Vale dizer, a capacidade contributiva das pessoas traduz-se na parcela da sua riqueza pessoal-tributável. Em última análise, significa a capacidade econômica de contribuir tributariamente.

Assim, considerou-se que a relação jurídico-tributária é entre sujeitos de direitos, para se assegurar o princípio da igualdade pela consideração da capacidade contributiva. No caso do IPTU, a progressividade da alíquota se dá em face das circunstâncias que revelem, por presunção objetiva, maior riqueza, ou seja, imóveis de maior valor venal.

Com os argumentos trazidos pelo julgamento supracitado, o Ministro Ayres Britto conclui seu voto, para reconhecer que não havia incompatibilidade entre a progressividade das alíquotas e impostos reais. Ressaltou ainda que dita prática não implicaria em confisco, já que, no caso do ITCD, há controle do teto das alíquotas pelo Senado Federal, por determinação constitucional.

Em ponderação ao voto proferido pelo Ministro Ayres Britto, o ministro Marco Aurélio indagou se essa progressividade do ITCD não acabaria por realizar, de forma transversa, o Imposto sobre as Grandes Fortunas (IGF), que depende de regulamentação por Lei Complementar, de âmbito nacional (art. 153, VII da CF).

Já a Ministra Ellen Gracie admitiu a progressividade do ITCD destacando as principais diferenças desta quando aplicada ao ITBI:

O imposto de transmissão causa mortis tem diferenças – segundo penso, Ministro Marco Aurélio – em relação ao outro imposto de transmissão, inter vivos, na medida em que, neste imposto de que estamos tratando, se considera sempre uma transmissão a título gratuito. Há necessariamente um engrandecimento do patrimônio do recipiente – ou da doação ou da

herança -, enquanto que no imposto inter vivos geralmente há onerosidade, ou seja, adquire-se o bem imóvel, mas, em contrapartida, adquire-se também a obrigação do pagamento de um financiamento, por exemplo.

Em sentido contrário aos votos proferidos até então, o Ministro Marco Aurélio entendeu que “a progressividade das alíquotas do Imposto *Causa Mortis* olvida completamente a situação real patrimonial do sujeito passivo”. Sendo necessária a personalização do imposto, para que fosse permitida a progressão das alíquotas. É que herdeiros ou legatários com situações absolutamente distintas teriam que pagar o mesmo tributo, a depender dos bens recebidos. Na ótica do Ministro, essa forma de progressividade, na verdade, violaria o princípio da isonomia e a capacidade contributiva.

Ademais, um excessivo encargo tributário sobre a coisa recebida poderia induzir aquele que a recebe a renunciar o bem, em benefício do Poder Público, pelo instituto da herança vacante (art. 1822 do CC). O que poderia significar “verdadeira expropriação patrimonial por vias transversas”. Além do mais, como ressaltado anteriormente, a progressividade das alíquotas do ITCD se assemelharia ao IGF, de competência da União e não dos Estados.

Por fim, os ministros Teori Zavascki e Gilmar Mendes acompanharam a interpretação de que o art. 145, §1º da CF se aplicaria a todos os impostos e não apenas aos de natureza real, dando provimento ao Recurso Extraordinário. Vale destacar, contudo, a ressalva feita pelo Ministro Gilmar Mendes acerca da natureza ideológica que cerca a cobrança do ITCD:

É claro que o tema relativo à capacidade contributiva tem relevo em toda a extensão. Não podemos esquecer, e acho que é uma outra questão que sempre sobressai, ou pelo menos está em parte das nossas pré-compreensões, que pode, aqui ou acolá, haver um tipo de abuso na própria formulação, uma vez que, como sabem, há até campanhas políticas, político-ideológicas em relação à questão do chamado imposto sobre herança. Mas aí, claro, haveria não só o argumento da capacidade contributiva, como também da não confiscatoriedade, portanto, a ideia da proporcionalidade.

Deste modo, por maioria dos votos, o STF finalmente abriu brecha ao entendimento de que a natureza jurídica de certo imposto não tem relação com a sua progressividade. É que, conforme interpretação extensiva do art. 145 §1 da Constituição Federal, todos os impostos devem respeito à capacidade



contributiva e, na medida do possível, deve ser personalizados, independentemente de sua classificação jurídico-doutrinária.

A distinção entre impostos reais e pessoais, em verdade, acabou contribuindo para uma maior regressividade da matriz tributária brasileira, pois que os ditos tributos reais desconsideram as qualificações pessoais de quem está pagando, em franca violação ao princípio da igualdade, expresso através da capacidade contributiva. Daí a importante crítica de que muitas classificações doutrinárias, no intuito de esclarecer melhor a sistemática tributária e a distinção didática acerca dos tributos, acabam servindo como argumentação jurídica para lastrear algumas concepções que não se adequam com uma matriz tributária progressiva, esta vista mais do que uma forma de se cobrar tributos através de uma escala graduada de valores, mas atenta aos direitos e garantias fundamentais identificados pelo nosso legislador constitucional.

Em interessante artigo publicado sobre papel reflexivo do STF, Marcelo Neves<sup>58</sup> aponta alguns motivos que levam a Corte a proferir julgamentos dotados de “desrazão jurídica”. Segundo Neves, o próprio desenho institucional do STF, com votos sendo proferidos separadamente que, mais tarde, irão compor parte de um acórdão, torna improvável qualquer aprendizado colegiado, e, “em casos de alta relevância constitucional, a decisão é tomada por unanimidade, mas os fundamentos são diversos e, às vezes, contraditórios”. Do ponto de vista da prática institucional, continua o jurista, “chama atenção o acesso unilateral de advogados à audiências fechadas com os ministros, sem que a parte adversa seja convidada e nem sequer informada”, o que, de certa forma, politiza a argumentação jurídica em torno de interesses econômicos particulares. Além disso, a impossibilidade de selecionar os casos mais relevantes, aliada ao incremento excessivo de competências, torna a própria capacidade decisória do Tribunal muito limitada.

Acontece que, se dermos pleno atendimento ao princípio da capacidade contributiva, com a devida interpretação ao texto constitucional com um todo, os impostos reais cumpririam importante papel socializador na distribuição de

---

<sup>58</sup> NEVES, Marcelo. A “desrazão” sem diálogo com a “razão”: teses provocatórias sobre o STF. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-out-18/desrazao-dialogo-razao-teses-provocatorias-stf>. Último acesso: 30/10/14.

riquezas. Seria, por exemplo, desnecessária a instituição de um imposto sobre as grandes fortunas, já que a instituição de alíquotas progressivas do IPTU, ITCD e ITBI, aliado a uma personalização, que leva em conta aspectos subjetivos e socioeconômicos importantes, supre de forma mais prática e viável o espírito democratizante da Constituição Federal de 1988.

### **3 Observações Finais.**

Este trabalho pretendeu demonstrar que a forma como encaramos os tributos, principalmente em discussões jurídicas, não reflete de maneira satisfatória seu papel dinâmico e socializador. É que os tributos, a par de sua função arrecadatória, também são um mecanismo importante para a realização de justiça social e cumprem função na garantia de direitos fundamentais. Em razão disso, não se pode reduzir a discussão do Direito Tributário a dogmas estanques e classificações rígidas, que apenas contribuem para a injustiça e disfunção de qualquer valor democrático.

Como se buscou demonstrar, a clássica distinção entre tributos reais e pessoais, sustentada ao longo dos últimos anos pelo Supremo Tribunal Federal, não se amolda aos princípios constitucionais elencados pela Constituição Federal de 1988. Isso porque o próprio art. 145, §1º da Constituição previu que os tributos, sempre que possível, deveriam ser personalizados, em respeito à capacidade contributiva.

A antiga interpretação deste dispositivo constitucional, que considerava que o termo “sempre que possível” estava indissociado dos tributos pessoais, é fraca e contribui para um discurso conservador, de propaganda dos mais ricos. Na verdade, todo e qualquer tributo deve se ater à pessoa que esta suportando aquele determinado encargo econômico.

Enquanto que, para os mais pobres, isso significa que o seu déficit econômico e social será levado em consideração, para que ocorra uma tributação mais razoável sobre sua economia, sem prejudicar necessidades básicas, para os mais ricos, significa uma redução no seu poder de compra e um empecilho para novos investimentos. Aqui devemos respeitar a dupla face do princípio da isonomia, que iguala os iguais, mas que também desigualdade os desiguais, na medida de sua desigualdade.

Por isso, a progressividade aliada à personalização dos tributos deve ser buscada, tanto pelo legislador constitucional quanto pelo infraconstitucional. É que tributos com alíquotas progressivas, como o Imposto de Renda, por si só, não conduzem à realização de justiça social.

A ideia de progressividade tem que ser entendida em um conceito mais amplo, no sentido não só da graduação de alíquotas, mas como instrumento

que seja capaz de auferir a capacidade contributiva em cada caso concreto. Daí a importante relação entre progressividade e personalização dos tributos.

A restrita classificação entre tributos reais e tributos pessoais conduziu, mais facilmente, a uma ilusão jurídica, do que propriamente uma racionalização do fenômeno tributário. Nesse sentido, há mera reprodução do senso comum teórico, a partir de um conjunto de opiniões que se manifestam como ilusões epistemológicas, que funcionam em favor dos contribuintes com maior capacidade contributiva, e alienam os economicamente mais fracos. Assim, segundo Harada<sup>59</sup>, “espalha-se aos quatro ventos o mito da impossibilidade jurídica do imposto de natureza real comportar progressividade”.

Diante do ordenamento jurídico brasileiro atual, constata-se que não há nada que impeça a progressividade de qualquer tributo, tenha natureza real ou não. Aliás, como ensina Gustavo de Oliveira<sup>60</sup>, “mesmo que se admita a validade científica da classificação entre reais e pessoais para o direito tributário, dela não decorreria necessariamente que a técnica da progressividade estivesse vedada aos impostos reais”.

Assim, não podemos entender os objetivos constitucionais da cobrança de IPTU sem se ater a sua progressividade fiscal, em função do valor venal do imóvel, ou extrafiscal, em razão da função social da propriedade.

Nesse mesmo sentido, ainda que o STF não tenha cancelado a súmula 656, aparentemente superada, tanto pela doutrina e jurisprudência pátria, como pela estrangeira, entender que a natureza do ITBI inviabiliza sua progressividade cria um problema econômico, pois os municípios perdem arrecadação onde poderia cobrar alíquotas maiores e, ainda, criam um problema político e social com a população pobre, que acabam pagando proporções absurdas de tributos nos imóveis de pequeno valor.

Em relação ao ITCD, a doutrina contemporânea já considera sua aplicação sobre os quinhões hereditários como sendo própria de um tributo direto e pessoal, acentuando diferentes formas de personalização e progressividade, principalmente quanto ao grau de parentesco, encargos familiares, valor dos quinhões, etc.

---

<sup>59</sup> HARADA, Kiyoshi. Progressividade fiscal de imposto de natureza real. 2013, disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/artigo-miolo.php?id=88>, acessado em: 11/11/2014.

<sup>60</sup> OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A progressividade do ITBI e o federalismo fiscal. In: Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas, v.6, n. 35, Nov./dez. 2012, p. 72

Portanto, a regra segundo o qual a progressividade seria incompatível com alguma espécie de tributo (como os de natureza real) sequer decorre implicitamente do texto constitucional. Trata-se apenas de uma construção jurisprudencial do STF (e, reitere-se, sem amparo constitucional), surgida a partir dos julgamentos relativos ao IPTU e ITBI, mas que vem sendo desconstruída desde o julgamento quanto à progressividade fiscal do ITCD.

Considerando as distorções históricas do nosso país, que sempre contribuíram para a manutenção de certos grupos familiares no poder, é de fundamental importância que reconheçamos o papel que os tributos podem exercer na distribuição de renda, para que assim, possamos melhorar os indicadores sociais que afligem o nosso país.

Logo, é preciso conferir um espírito mais humana aos institutos jurídicos, para que haja tributação em manifestações de capacidade contributiva e não em desmedida capacidade econômica, de caráter puramente matemático. Ou seja, é preciso que o contribuinte possa pagar tributos, sem comprometer a renda voltada à satisfação de necessidades básicas, individuais e familiares, como saúde, alimentação e educação. Espírito este que alcança os valores democráticos e republicanos expressos na Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Arruda, Octaviano Padovese de. *Considerações críticas sobre a progressividade das alíquotas: justiça tributária e redistribuição das riquezas*. In: Revista tributária e de finanças públicas, v. 21, n. 109, p. 69-86, mar./abr. 2013.

ATALIBA, Geraldo. *Derechos Humanos y Tributacion. Primeiras Jornadas Internacionales de Tributacion y Derechos Humanos*. Lima: Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BATISTA, Clayton Rafael. *É possível a progressividade de alíquotas no ITCMD?* In: Revista dialética de direito tributário, n. 132, p. 40-47, set. 2006.

BEZERRA, Andréia Cristina. *Apontamentos sobre a incidência de ITBI e ITCMD na partilha desigual de bens decorrentes de herança ou da extinção do regime conjugal de bens*. In: Revista dialética de direito tributário, n. 205, p. 19-26, out. 2012

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

CANÇADO TRINDADE, A. A. *Os rumos do direito internacional dos direitos humanos*, Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, Editor, 2005.

CASSONE, Vittorio. *Tributação da herança : o art. 23 da Lei 9.532/97 em face das competências privativas da União (IR) e dos Estados (ITCMD)*. In: Revista dialética de direito tributário, n. 184, p. 136-158, jan. 2011.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade. Igualdade e capacidade contributiva*, 2ª ed., Curitiba, Juruá, 1992.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*. Saraiva, São Paulo, 1982.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DA SILVA, José Afonso. *Comentário Contextual à Constituição*. Malheiros Editores, 2005.

Fischer, Octavio Campos (Org.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

Freire Pimenta, José Roberto; Vasconcelos Porto, Lorena. *Instrumentalismo Substancial e Tutela Jurisdicional Civil e Trabalhista: Uma Abordagem Histórico-Jurídica*. Rev. Trib. Reg. Trab. 3ª Região, Belo Horizonte, v. 43, n.73

GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012.

Harada, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*, 7 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. *Progressividade fiscal de imposto de natureza real*. 2013, disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/artigo-miolo.php?id=88>, acessado em: 11/11/2014.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York, London: W.W Norton & Company.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. A progressividade do IPTU e a capacidade contributiva. In: Revista dialética de direito tributário, n. 203, p. 91-100, ago. 2012.

Medeiros, Marcelo, Souza; Pedro H. G. F.; Castro, Fabio Avila. *A Estabilidade da Desigualdade de Renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do Imposto de Renda e Pesquisas Domiciliares*. Setembro, 2014..

MENDES, Gilmar F.; COELHO, Inocêncio M.; GONET BRANCO, Paulo G.. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª Ed. ver. e atual.. São Paulo: Saraiva, 2008.

MORAES, José Eduardo de. *O ITBI: estudo sobre pontos controversos*. In: Revista Síntese direito imobiliário, v.3, n. 17, set./out. 2013.

MURPHY, Liam; Nagel, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes.

NEVES, Marcelo. *A “desrazão” sem diálogo com a “razão”: teses provocatórias sobre o STF*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-out-18/desrazao-dialogo-razao-teses-provocatorias-stf>. Último acesso: 30/10/14.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *A progressividade do ITBI e o federalismo fiscal*. In: Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas, v.6, n. 35, Nov./dez. 2012.

PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 8ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PESSÔA, Leonel Cesarino. *IPTU, impostos reais e progressividade*. In: Revista tributária e de finanças públicas, v. 13, n.60, p. 93-99, jan./fev. 2005.

PIKETTY, Thomas. *Capital in the Twenty-First Century*. Tradução: Arthur Goldhammer. Cambridge, London: The Belknap Press of Harvard university Press, 2014.

PORTELLA, Simone de Sá. *O princípio constitucional da progressividade e a sua aplicação ao ITCD*. In: L & C, revista de direito e administração pública, v. 12, n. 130, p. 14-15, abr. 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O princípio da capacidade contributiva*. In: Temas de direito constitucional tributário.

SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. 2º ed. Princeton: Princeton University Press, 1908.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª Ed. 2012.

SANTOS, Boaventura de Sousa Santos. *Por uma concepção multicultural de direitos humanos*. Disponível em:



<http://www.ces.uc.pt/emancipa/research/pt/ft/multicultural.html>, acesso em 21/11/14.

WARAT, Luis Alberto et ali. Senso comum. In: ARNAUD, André-Jean (org). Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito. Rio de Janeiro, Renovar, 1999.

WEILER, Sérgio Henrique Dias. *Reflexão sobre direito de herança e a questão das desigualdades*. Monografia (Bacharelado em Ciência Política) - Universidade de Brasília, Brasília, 2013.